

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

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

Выпуск 6

Красноярск 2011

УДК 657.61(075.8)

ББК 65.053

У 91

Редакционная коллегия:

заведующий кафедрой бухгалтерского учета, доцент Г. И. ЗОЛОТАРЕВА,
доцент кафедры бухгалтерского учета И. В. ФЕДОРЕНКО,
доцент кафедры бухгалтерского учета М. В. ПОЛУБЕЛОВА,
старший преподаватель Г. В. БАТЛУК (ответственный секретарь)

Печатается по решению методической комиссии
инженерно-экономического факультета

У 91 **Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики** : сб. науч. тр. / под
общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2011. –
Вып. 6. – 188 с.

УДК 657.61(075.8)
ББК 65.053

Научное издание

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

Выпуск 6

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

Подп. в печать 30.08.2011. Формат 70×108/8. Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 16,2. Уч.-изд. л. 18,1.
Тираж 100 экз. Заказ . С 56/11.

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 24.49.04.953. П.000032.01.03. от 29.01.2003 г.

Редакционно-издательский отдел Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
Отпечатано в отделе копировально-множительной техники
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660014, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31.

© Сибирский государственный аэрокосмический
университет имени академика М. Ф. Решетнева, 2011
© Коллектив авторов, 2011

ПРЕДИСЛОВИЕ

Теория и практика бухгалтерского учета, анализа и аудита в настоящее время находятся в постоянном развитии. В практике повседневной хозяйственной жизни экономического субъекта встречается достаточно много сложных ситуаций, требующих нестандартных способов организации бухгалтерского учета и анализа на предприятии. Кроме того, многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве заставляют практикующих бухгалтеров искать новые организационные формы учета информации, методов анализа, с целью использования полученных результатов для управления своей организацией, а аудиторов – более эффективные методики проверки.

Данный сборник содержит результаты многочисленных исследований, проводимых как в практической области, так и по общетеоретическим вопросам бухгалтерского учета, анализа и аудита, преподавателями, аспирантами, магистрами, студентами вузов Санкт-Петербурга, Красноярска, Курска, Иркутска и других городов, в том числе материалы одноименной всероссийской конференции с международным участием. География авторов статей сборника постоянно расширяется, в сборник включаются все новые наиболее интересные решения в области бухгалтерского и управленческого учета на современных предприятиях, отчетности и аудиторского контроля.

Надеемся, что этот опыт будет интересен и полезен, а предлагаемые решения позволят обеспечить постоянный контроль за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с установленным законодательством.

В дальнейшем планируются регулярные публикации в рамках этого сборника по данным проблемам.

Т. С. Артеменко, Е. В. Каталевич
Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет,
Россия, Комсомольск-на-Амуре

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ИННОВАЦИЙ

Рассмотрены вопросы бухгалтерского и налогового учета инноваций и их особенности.

Ключевые слова: инновация, учет, интеллектуальный потенциал.

Экономика Российской Федерации в начале XXI в., находясь в условиях рыночных реформ, требует значительных усилий для достижения эффективности ее функционирования. Важнейшим условием положительного осуществления рыночных реформ и функционирования экономики является ее гибкость и способность оптимально реагировать на изменения рыночной конъюнктуры. Залогом успешной деятельности как экономики в целом, так и любого предприятия выступает максимально результативное использование всех доступных материальных и интеллектуальных активов, а также осуществление интеллектуальных процессов, определяющих устойчивую динамику развития организаций и предприятий всех форм собственности.

В настоящее время инновационный путь развития выбран в качестве приоритетного многими странами, в том числе и Россией, который заключается в широком использовании в промышленности, народном хозяйстве и других сферах и отраслях новейших достижений науки и техники.

Согласно ст. 2 Федерального закона «Об инновационной деятельности и государственной инновационной политике в Российской Федерации» инновационная деятельность – процесс, направленный на воплощение результатов научных исследований и разработок либо иных научно-технических достижений в новый или усовершенствованный продукт, реализуемый на рынке, в новый или усовершенствованный технологический процесс, используемый в практической деятельности. Инновация (нововведение) – это конечный результат инновационной деятельности, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного продукта, реализуемого на рынке (инновация-продукт), нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности (инновация-процесс). Инновационная деятельность тесно связана с инновационным процессом. Этот процесс объединяет науку, технику, экономику, предпринимательство и управление. Он состоит в разработке и реализации инноваций и простирается от зарождения идеи до ее коммерческой реализации, охватывая таким образом весь комплекс отношений производства, обмена и потребления.

Для того чтобы обеспечивать последовательную и систематическую инновационную деятельность, нужны материальные ресурсы. Затраты на инновации – это затраты на научные исследования и разработки новых продуктов и технологических процессов, приобретение лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, прав на патенты, беспатентных лицензий на ноу-хау, соглашений на передачу технологий, результаты научно-технических разработок.

Перспективы экономики современной России, обладающей огромным интеллектуальным потенциалом, связаны с актуализацией этого потенциала, преодолением зависимости от экспорта сырьевых ресурсов, развитием отраслей высоких технологий и обеспечением высоких темпов экономического роста.

Инновационная деятельность в условиях рыночной экономики играет важную роль. Проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ (НИОКР) является главным поддерживающим фактором конкурентоспособности организации. Чтобы обеспечить конкурентоспособные преимущества предприятия и организации вынуждены применять новые методы борьбы за рыночную нишу. Для этого разрабатываются и исследуются всевозможные технологические данные. Поэтому вложение денежных средств в инновационные работы является необходимым условием для успешного продвижения деятельности организаций и предприятий.

При осуществлении инноваций существуют некоторые особенности их учета. В связи с этим рассмотрим основные особенности бухгалтерского учета инноваций.

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее – Закон № 127-ФЗ). Согласно Закону № 127-ФЗ, научно-исследовательская деятельность направлена на получение и применение новых знаний, в состав которых входят:

- фундаментальные научные исследования;
- прикладные научные исследования;
- научно-техническая деятельность;
- экспериментальные разработки.

В зависимости от полученных результатов НИОКР и их оформления применяются два положения по бухгалтерскому стандарту (ПБУ): ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

В соответствии с ПБУ 14/2007, если организация на результат НИОКР получила исключительные права, то они относятся к нематериальным активам (п. 4 ПБУ 14/2007).

Не относятся к НМА расходы на НИОКР при следующих условиях:

- работы не дали положительного результата;
- не закончены;
- не оформлены (п. 2 ПБУ 14/2007).

Таким образом, часть расходов на НИОКР не относится к компетенции ПБУ 14/2007.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к учету. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Сумма амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

- линейным;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (п. 28 ПБУ 14/2007).

Срок полезного использования нематериальных активов определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из срока действия патента.

В соответствии с ПБУ 17/02 объектом регулирования ПБУ 17/02 являются не сами НИОКР или их результаты, а совокупность фактических расходов на их проведение. Положение не применяется:

- к незаконченным работам;
- к работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов.

Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Эти расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов может быть продемонстрировано.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, расходы организации, связанные с выполнением работ, признаются прочими расходами отчетного периода (п. 7 ПБУ 17/02).

Срок списания расходов по НИОКР организация определяет самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более пяти лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации (п. 11 ПБУ 17/02).

Способы списания:

- линейный;
- списание расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

При досрочном прекращении использования результатов работ НИОКР сумма, не отнесенная на расходы, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы (п. 15 ПБУ 17/02).

Если на результаты НИОКР получено исключительное право (патент), то они являются нематериальным активом и учитываются в соответствии с положениями ПБУ 14/2007, а не ПБУ 17/02.

Если в результате НИОКР получен нематериальный актив, то его стоимость списывается через амортизацию в течение срока действия патента или исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива (ПБУ 14/2007). Если речь идет просто о стоимости результатов НИОКР, то она списывается на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором результаты, полученные от выполнения указанных работ, фактически начали применяться в производстве продукции (п. 10 ПБУ 17/02).

Учет прочих расходов отчетного периода по работам, которые не дали положительного результата (п. 7 ПБУ 17/02), ПБУ 14/2007 не предусматривает, так как эти результаты являются отрицательными.

Итак, в бухгалтерском учете расходы, связанные с выполнением НИОКР, первоначально учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

По окончании работ расходы со счета 08 списываются в дебет счетов:

1) 04 «Нематериальные активы», если на НИОКР получены исключительные права (патент), то согласно с ПБУ 14/2007 соответствующие расходы образуют первоначальную стоимость объекта нематериального актива;

2) 04 «Нематериальные активы», субсчет «Результаты НИОКР», если не получены исключительные права (патент). В соответствии с ПБУ 17/02 они учитываются как результаты НИОКР на отдельном субсчете данного счета;

3) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – при разработке новых конструкторских моделей и образцов;

4) 91.2 «Прочие расходы» – при отрицательном результате НИОКР;

5) 97 «Расходы будущих периодов» – по ряду расходов, относящихся к будущим отчетным периодам (например, расходы на освоение природных ресурсов, разовый (паушальный) платеж за право пользования результатами интеллектуальной деятельности для собственных разработок).

В налоговом учете расходов на НИОКР также есть свои особенности. Так, затраты на НИОКР для исчисления налога на прибыль включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией, и учитываются в порядке, установленном ст. 262 Налогового кодекса. Они признаются для целей налогообложения после завершения исследований или разработок и равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования.

Если в результате произведенных расходов на НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации (п. 5 ст. 262 НК РФ).

Необходимо обратить также внимание на следующие моменты:

1) согласно ст. 318 Налогового кодекса РФ (НК РФ) расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. В свою очередь, прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ. При этом налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров.

Если организация определила, что все расходы, связанные с производством товаров, относятся к прямым, то и расходы на НИОКР, используемые организацией в производстве этих товаров, она не вправе учитывать при налогообложении прибыли до начала момента реализации таких товаров (Письмо Минфина России от 11 января 2008 г. № 03-05-05-01/3);

2) если организация начала использовать в производстве результаты НИОКР позже даты их завершения, но до истечения срока, установленного абз. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ для списания таких затрат (одного года), то в таком случае Министерство финансов РФ (Минфин РФ) разрешает включать эти затраты в состав прочих расходов равномерно в течение одного года с момента начала использования (Письмо от 11 сентября 2008 г. № 03-03-06/1/524).

А в другом Письме Минфина России указано, что даже если результаты НИОКР организация начинает использовать через полтора года после их получения, то и в этом случае налогоплательщик вправе включать эти расходы в состав прочих расходов равномерно в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором началось использование результатов НИОКР (Письмо от 1 октября 2009 г. № 03-03-06/1/630);

3) при досрочном прекращении использования результатов НИОКР в производстве или при реализации товаров оставшаяся сумма расходов учитывается в целях налогообложения прибыли равными частями до истечения установленного НК РФ срока (Письмо Минфина России от 5 мая 2009 г. № 03-03-06/1/295).

Если НИОКР сначала использовались в собственном производстве, а затем были реализованы, то это в корне меняет ситуацию. В такой ситуации неучтенная сумма расходов на НИОКР должна быть списана единовременно в момент реализации результата НИОКР (Письмо Минфина России от 18 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/249);

4) некоторые виды расходов на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ (Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ), в том числе и безрезультатные, с 1 января 2009 г. можно признавать единовременно, а не равномерно в течение года. Кроме того, к ним применяется повышающий коэффициент 1,5. Это значит, что в

расходы будет включаться сумма, в полтора раза большая, чем фактические затраты. Но списывать с повышающим коэффициентом можно только расходы, на которые не оформлены исключительные права;

5) расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов (Письмо Минфина России от 5 марта 2009 г. № 03-03-06/4/13). Этой датой является момент подписания документа, который подтверждает окончание работ или их отдельных этапов.

Такого же мнения придерживаются и суды, отмечая, что моментом признания расходов на НИОКР, которые не дали положительного результата, является дата подписания акта сдачи-приемки работ, а не дата подписания акта об отсутствии положительного результата исследований и разработок. Порядок признания расходов на НИОКР, установленный в п. 2 ст. 262 НК РФ, не связывает начало исчисления срока списания с моментом установления обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии положительного результата работ (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 апреля 2007 г. № А33-14689/06-Ф02-1682/07);

6) следует заметить, что в бухгалтерском учете, согласно ПБУ 17/02, расходы на амортизацию НМА, полученные в результате НИОКР, можно учитывать в течение пяти лет, а в налоговом – в течение одного года. В связи с этим в соответствии с п. 18 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» в учете организации образуются налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство.

Таким образом, главной особенностью учета в организациях, осуществляющих НИОКР, является то, что он ведется на основании двух стандартов: ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02.

Организациям, которые занимаются научно-исследовательскими или опытно-конструкторскими работами либо техническим перевооружением собственного производства, а также внедренческой или инновационной деятельностью, предоставляется инвестиционный налоговый кредит в размере 30 % стоимости приобретенного оборудования, используемого исключительно при проведении НИОКР (п. 2 ст. 67 НК РФ).

Осуществляющие инновационную деятельность организации вне зависимости от организационно-правовых форм подлежат обязательной государственной регистрации во Всероссийском научно-техническом информационном центре (ВНТИЦ, п. 1.2 Приказа Миннауки России от 17 ноября 1997 г. № 125 «Об утверждении Положения о государственной регистрации и учете открытых научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ»).

Отнесение расходов на НИОКР для целей применения ПБУ 17/02 без регистрации во ВНТИЦ невозможно. Также следует отметить, что деятельность, связанная с НИОКР, не подлежит обложению НДС (п. 3 ст. 149 НК РФ).

Развитие общества всегда было связано с использованием различных нововведений. На рубеже веков в развитии экономики произошел переход от интенсивного типа (в основе которого лежит обеспечение экономического роста за счет эффективного использования имеющихся в обществе ресурсов) к инновационному.

Инновационный тип развития означает, что национальная экономика достигает устойчивых темпов роста за счет фактора непрерывного внедрения в производство инноваций. В условиях современной всеобщей жесткой конкуренции инновации играют ключевую роль в развитии, как любой организации, так и в обеспечении национальной конкурентоспособности.

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

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В ГОДОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассматривается общий порядок исправления ошибок в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Раскрывается понятие «ошибка», критерий существенности, порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в соответствии с критерием существенности.

Ключевые слова: ошибка, существенная ошибка, ретроспективный пересчет.

Порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности в 2010 г. изменился. Минфин России приказом № 63н от 28 июня 2010 г. утвердил новое Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 22/2010) «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». В данном ПБУ прописаны правила, по которым исправляют ошибки. Применять ПБУ 22/2010 можно, начиная с годовой отчетности 2010 г., всем юридическим лицам за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений.

Общие правила исправления ошибок в бухгалтерском учете. В ПБУ 22/2010 указано, что искажение бухгалтерской отчетности признается ошибкой и подлежит исправлению, если оно обусловлено:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

В то же время не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения этих фактов хозяйственной деятельности [1, п. 2].

Существенные и несущественные ошибки. В прошлые годы доход или расход, выявленный после исправления ошибки, можно было отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Теперь же ПБУ 22/2010 предусмотрен различный порядок исправления существенных и несущественных ошибок. Существенной признается ошибка, которая может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями годовой бухгалтерской отчетности. Организации предстоит самостоятельно определить, является ли обнаруженная ошибка существенной [1, п. 3].

Разумеется, налоговая служба вправе потребовать разъяснений, по каким критериям организация определяла порог существенности. В этом случае организация должна указать в пояснительной записке методы определения существенности, закрепленные приказом по учетной политике. Заметим, что общепринятым является порог существенности, составляющий 5 %. Иными словами, существенной признается сумма, которая превышает 5 % от итогового показателя. Например, если общая дебиторская задолжен-

ность организации равна 2 000 000 руб., то существенной ошибкой является искажение показателя дебиторской задолженности более чем на 100 000 руб. (2 000 000 руб. × 5 %). Однако повторим еще раз: организация вправе самостоятельно установить порог ответственности, обосновав его разумными экономическими причинами.

Перед тем как приступить к исправлению ошибки, необходимо определить, является она существенной или не существенной. Порядок их исправления зависит от периода выявления (см. таблицу).

Правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций в соответствии с ПБУ 22/2010

Характер ошибки	Правила исправления в бухгалтерском учете	Порядок исправления в бухгалтерской отчетности
Ошибки отчетного года		
Ошибка, выявленная до окончания отчетного года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка	Не корректируется
Ошибка, выявленная после окончания отчетного года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года	Не корректируется
Ошибки предшествующих отчетных годов		
Существенные ошибки предшествующих отчетных годов		
Существенная ошибка, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты представления такой отчетности акционерам ОАО участникам ООО, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п. (далее – пользователи)	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года	Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность)
Существенная ошибка, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год пользователям (после 31 марта), но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством РФ порядке (ОАО – до 30 июня, ООО – до 30 апреля)	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года	В пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную, а также об основаниях составления пересмотренной отчетности. Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность (в том числе в налоговые органы)

Характер ошибки	Правила исправления в бухгалтерском учете	Порядок исправления в бухгалтерской отчетности
Существенная ошибка, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде с использованием корреспондирующего счета 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток)	В бухгалтерской отчетности за текущий период пересчитываются и исправляются сравнительные показатели, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет), начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год (в 2010 г. – 2009 г., с 2011 г. – три отчетных периода: 2008, 2009, 2010 гг.), в котором была допущена соответствующая ошибка. Этот порядок не применяется в случаях, когда невозможно установить связь ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние ошибки на все предшествующие отчетные периоды. Утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности
Существенная ошибка допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов (например, в 2010 – до 2009 гг., с 2011 г. до 2008 г. и т. д.)	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде с использованием корреспондирующего счета 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток)»	Корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. В случае, если невозможно определить влияние существенной ошибки на предшествующие отчетные периоды, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен
Несущественные ошибки предшествующих отчетных периодов		
Ошибка, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы»	Не корректируется

Таким образом, несущественную ошибку предшествующего отчетного года исправить сравнительно несложно, для этого необходимо сделать записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором она выявлена.

Исправление существенных ошибок зависит от момента их выявления: чем позже выявлена ошибка, тем сложнее ее исправить. Безусловно, проще всего исправлять ошибки, выявленные до окончания 2010 г. Они исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце 2010 г., в котором выявлена ошибка. Однако возможна ситуация, когда ошибка совершена, к примеру, в мае 2010 г., а выявлена уже в 2011 г., но до даты подписания бухгалтерской отчетности за 2010 г. В этом случае необходимо сделать записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь 2010 г. [1, п. 6].

А вот если ошибка обнаружена уже после того, как отчетность за 2010 г. составлена и представлена в налоговую инспекцию, то сразу возникает вопрос: следует ли переделывать годовую отчетность (что нежелательно) или же можно сделать исправительные проводки текущим годом?

Вносить изменения в уже утвержденную годовую отчетность нельзя. Это правило, действующее в прошлые годы, действует и сейчас. Однако есть и нововведение. Показатели периодов прошлых лет, отражаемые в отчетности текущего года, нужно приводить исходя из того, что обнаруженная ошибка никогда не была совершена. Такой метод исправления ошибок называется ретроспективным пересчетом [1, п. 9].

К годовой бухгалтерской отчетности составляется пояснительная записка, в которой организация обязана раскрывать информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:

- характер ошибки;
- сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности – по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
- сумма корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из предшествующих отчетных периодов.

Если невозможно определить влияние существенной ошибки на предшествующие отчетные периоды, то в пояснительной записке раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки и указывается период, начиная с которого внесены исправления [1, п. 16].

Библиографическая ссылка

1. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности : положен. по бух. учету : утв. приказом М-ва финансов России от 28 июня 2010 г. № 63н.

© Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В., 2011

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

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ СВОБОДНЫМ СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ

Раскрывается необходимость наличия определенной величины свободного собственного капитала в организации. Рассматриваются основные факторы, влияющие на его величину, проводится оценка эффективности управления свободным собственным капиталом организации.

Ключевые слова: свободный собственный капитал, факторы.

Стратегия развития любой организации в ближайшей и среднесрочной перспективе заключается, как правило, в поддержании стабильного превышения доходов над расходами и дальнейшем наращивании доходов. Отсюда развитие организации предусматривает такое управление оборотным капиталом, которое приводит к увеличению свободных денежных средств или, другими словами, свободного капитала на выходе – в конце расчетного периода (месяца, квартала, года). Недостаток свободного капитала – характерная черта многих современных организаций. Они, как правило, имеют неудовлетворительную структуру баланса, неустойчивое финансовое состояние. Наличие свободного капитала является одним из важных показателей финансовой устойчивости организации. Отсутствие его свидетельствует о том, что все оборотные средства организации и, возможно, часть внеоборотных активов сформированы за счет заемных источников. Улучшение финансового положения организации невозможно без эффективного управления оборотным капиталом, основанного на выявлении наиболее существенных факторов, позволяющих наращивать свободные денежные средства.

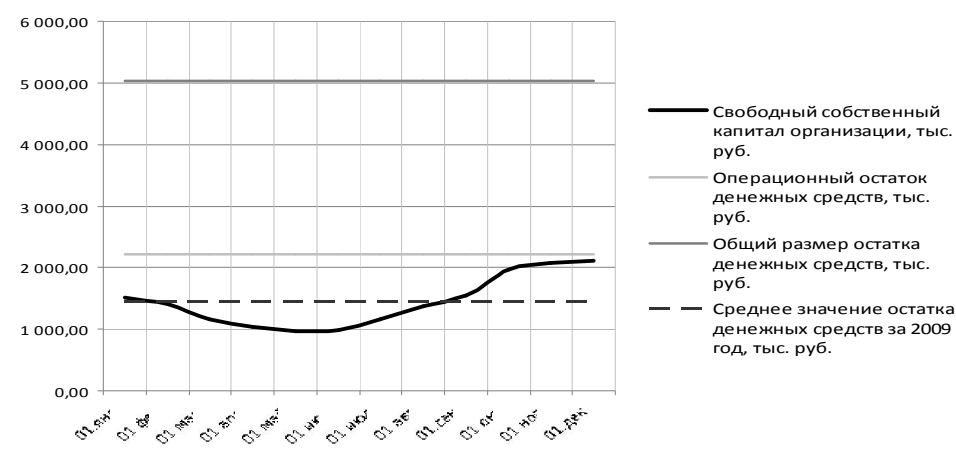
Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью «ИТ-Сервис». Предмет исследования – свободный собственный капитал (ССК) организации.

Любая организация стремится к повышению доходов и сокращению расходов, в рамках этого решить проблему стабильного превышения величины доходов над расходами. Основную долю доходов организаций составляют доходы от основной деятельности – производство, продажа и оказание услуг. Все эти виды деятельности обеспечиваются оборотными активами организации, поэтому очень важно постоянно анализировать структуру, состав оборотных средств, рассчитывать размер необходимого запаса для обеспечения бесперебойной экономической деятельности и стабильного получения прибыли. Потоки полученных и направленных денежных средств необходимо оценивать и прогнозировать, а также проводить анализ эффективности управлением свободным собственным капиталом организации.

Для анализа достаточности свободного собственного капитала организации необходимо рассчитать минимально необходимый операционный остаток денежных активов, обеспечивающий осуществление текущей хозяйственной деятельности организации. Расчет ССК организации «ИТ-Сервис» проводился на основе данных за 2009 г.

В процессе анализа было установлено, что ССК смог обеспечить своевременность осуществления всех платежей, связанных с операционной деятельностью организации, и его операционный остаток составил 2 210,12 тыс. руб. Далее был проведен расчет страхового (или резервного) остатка денежных активов, который формируется для

страхования риска несвоевременного поступления денежных средств от операционной деятельности. Исходя из предыдущего расчета, потребность в страховом запасе составила 2 816,79 тыс. руб. Следующим этапом анализа являлось определение общего размера среднего остатка денежных активов. Данный показатель определяется путем суммирования рассчитанной потребности в отдельных их видах: минимально необходимого операционного остатка денежных средств и страхового остатка. В 2009 г. общий размер среднего остатка составил 5 026,91 тыс. руб. Полученные расчетные данные представлены на рисунке.



Показатели собственного свободного капитала организации

Данные расчеты являются индикатором, сигнализирующим о недостаточности денежных средств, что в свою очередь прямо подтверждает наличие проблемы нехватки свободного собственного капитала. Из этого следует, что свободных денежных активов организации не хватит даже для осуществления текущей операционной деятельности, а при несвоевременном поступлении денежных средств ООО «ИТ-Сервис» начнет испытывать острый недостаток свободного капитала. Поэтому крайне важно грамотно и эффективно организовать такое управление ССК, при котором организация будет достигать его максимального значения.

В процессе исследования были выявлены и систематизированы основные факторы, оказывающие наибольшее влияние на величину свободного капитала: 1) уровень наценки; 2) первоначальный объем продаж; 3) сокращение текущих расходов на оборотный капитал; 4) переход на более выгодные проекты (продажи) во время расчетного периода; 5) извлечение дополнительной выгоды от использования других способов получения дохода.

Для проведения анализа и оценки влияния данных факторов на величину свободного капитала необходимо рассмотреть различные сценарии организации управления денежными средствами ООО «ИТ-Сервис» с целью извлечения их максимума (наибольшего значения).

Для отражения условий каждого варианта была составлена сводная табл. 1.

Рассмотрим подробно каждый вариант развития событий.

Вариант 1. Коммерческий кредит в сумме 2 млн руб. сроком на 1 год при ежемесячном погашении процентов в размере 18 % годовых.

Положение ООО «ИТ-Сервис» на рынке стабильно, и существуют реальные предпосылки к дальнейшему расширению организации. Поскольку запас свободного капитала мал для текущей работы (всего 2,3 млн руб. на конец 2009 г.), то для расширения его не хватит. Финансовый отдел организации провел ряд исследований по изучению рынка

кредитов. Оказалось, что под обеспечение залогом ООО «ИТ-Сервис» может беспрепятственно взять кредит (сроком до 1 года) объемом до 2,5 млн руб. в любой момент.

Таблица 1

Условия анализируемых вариантов развития событий

Номер варианта	Название варианта	Описание
Вариант 1	Коммерческий кредит в сумме 2 млн руб. сроком на 1 год при ежемесячном погашении процентов в размере 18 % годовых	Привлечение коммерческого кредита на сумму 2 млн руб. для расширения своей деятельности под 18 % годовых с ежемесячным погашением процентов в размере 1,5 % и возвратом суммы кредита в конце 2010 г. Текущие расходы приняты в сумме 443 тыс. руб. в месяц
Вариант 2	Проведение рекламы, увеличивающей объем продаж на 25 %	Расчет варианта взятия кредита в сумме 2,5 млн руб. под 18 % годовых и сроком на 1 год с ежемесячным погашением процентов по займу в размере 1,5 %. Текущие затраты увеличатся до 493 тыс. руб. в месяц за счет расходов на рекламу
Вариант 3	Увеличение торговой наценки до 30 % с увеличением затрат на рекламу	Расчет варианта при взятии кредита в размере 2 млн руб., проведение исследования рынка с целью увеличения средневзвешенной наценки до 30 %. Текущие затраты будут составлять 493 тыс. руб. в месяц
Вариант 4	Сокращение текущих расходов в месяц на сумму 50 тыс. руб. при кредите в 2 млн руб. и при наценке 25 %	Организация отказывается от аренды одного из складов и экономит 50 тыс. руб. в месяц. Кредит берется на сумму 2 млн руб. под 18 % годовых с ежемесячной выплатой процентов в размере 1,5 %. Текущие расходы будут составлять 393 тыс. руб. в месяц
Вариант 5	Переход на новый товар	Расчет вариантов перехода в течение года на более высокие уровни средневзвешенной по организации наценки: 30, 35 и 40 %
Вариант 6	Накапливание остатка денежных средств и предоставление займа другим организациям под 17 %	Расчет вариантов простого накапливания свободного капитала при фиксированном спросе в размере суммы первоначального кредита 2 млн руб.; предоставление остающегося в распоряжение ООО «ИТ-Сервис» свободного капитала в виде займа другим организациям под 17 % годовых; краткосрочное депонирование свободного капитала на счете в банке под 12 % годовых

В ООО «ИТ-Сервис» в 2010 г. не планирует никаких существенных изменений в деятельности. Поэтому величина текущих на 2010 г. была определена: суммой затрат на 2009 г., скорректированной с учетом инфляции. Поскольку инфляция на 2009 г., заявленная ЦБ РФ, составляла 8,8 %, а текущие затраты ООО «ИТ-Сервис» на 2009 г. составляли 4 893 тыс. руб. в год, то на 2010 г. планируемые затраты составят $4\,893 \cdot 108,8\% = 5\,322$ тыс. руб., а в месяц – 443 тыс. руб.

Далее определим сумму свободного капитала, остающуюся в конце каждого месяца 2010 г. после оплаты текущих расходов и процентов по займу: поскольку коэффициент

оборачиваемости оборотных средств равен 11,98 оборотов в год, то товар необходимо закупать каждый месяц. Взяв кредит в январе 2010 г., сделав наценку и реализовав товар, ООО «ИТ-Сервис» весь свободный капитал после покрытия текущих расходов и процентов по кредиту будет затем направлять в феврале 2010 г. на закупку следующей партии товара и так далее – весь полученный свободный капитал в феврале будет направляться на закупку товара в марте.

Предположим, что в начале 2010 г. управление ООО «ИТ-Сервис» для дальнейшего расширения своей деятельности берет кредит в размере 2 млн руб. сроком на 1 год. Процентная ставка платы за полученный кредит останется прежней и составит 18 % в год, или 1,5 % в месяц. Проценты по кредиту будут оплачиваться в конце каждого месяца в размере: $2\,000 \text{ тыс. руб.} \cdot 0,015 = 30 \text{ тыс. руб.}$ Наценка остается прежней – 25 %. Расчет остатков свободного капитала представим в табл. 2.

Таблица 2

Расчеты свободного капитала при наценке на товар 25 %, тыс. руб.

Месяц	Покупная стоимость товаров	Продажная стоимость (выручка)	Проценты по займу	Текущие расходы	Остаток свободного капитала
1	2	3	4	5	6
Январь	2 000,00	2 500,00	30	443	2 027,00
Февраль	2 027,00	2 533,75	30	443	2 060,75
Март	2 060,75	2 575,94	30	443	2 102,94
Апрель	2 102,94	2 628,67	30	443	2 155,67
Май	2 155,67	2 694,59	30	443	2 221,59
Июнь	2 221,59	2 776,99	30	443	2 303,99
Июль	2 303,99	2 879,98	30	443	2 406,98
Август	2 406,98	3 008,73	30	443	2 535,73
Сентябрь	2 535,73	3 169,66	30	443	2 696,66
Октябрь	2 696,66	3 370,83	30	443	2 897,83
Ноябрь	2 897,83	3 622,29	30	443	3 149,29
Декабрь	3 149,29	3 936,61	30	443	3 463,61

На основании данных табл. 2 можно вывести формулу для расчета свободного капитала:

$$\text{Кап} = \text{Ск} \cdot 1,25^t - (1,25^{t-1} + 1,25^{t-2} + 1,25^{t-3} + \dots + 1,25^{t-t}) \cdot P,$$

где t – текущий месяц; P – сумма текущих расходов и выплачиваемых процентов за месяц; Ск – сумма кредита; 1,25 – средневзвешенный уровень наценки.

Приведенные в табл. 2 расчеты позволяют оценить величину свободного капитала в конце каждого месяца вплоть до возврата суммы кредита: в конце декабря 2010 г. после погашения кредита в размере 2 млн руб. остаток свободного собственного капитала будет составлять $3\,463,61 - 2\,000 = 1\,463,61$ тыс. руб.

Вариант 2. Проведение рекламы, увеличивающей объем продаж на 25 %.

При этом варианте организация проводит ряд рекламных мероприятий, что позволит по прогнозным оценкам специалистов привлечь дополнительных покупателей и тем самым увеличить объем продаж на 25 %. Вероятность реализации всего объема продаж оценивается в 60 %. Поэтому ООО «ИТ-Сервис» потребуется сумма кредита для первоначальной закупки товара на 25 % больше, то есть $2\,000 \cdot 1,25 = 2\,500$ тыс. руб. Текущие расходы увеличатся на проведение рекламы по расчетным данным маркетологов на 50 тыс. руб. в месяц и составят 493 тыс. руб. Наценка на товар останется прежней 25 %, проценты за кредит в месяц составят $2\,500 \cdot 0,015 = 37,5$ тыс. руб.

Полученный свободный собственный капитал организации равен:

$$\begin{aligned} \text{Кап} = & 2\,500 \cdot 1,25^{12} - (1,25^{12-1} + 1,25^{12-2} + 1,25^{12-3} + 1,25^{12-4} + \\ & + 1,25^{12-5} + 1,25^{12-6} + 1,25^{12-7} + 1,25^{12-8} + 1,25^{12-9} + 1,25^{12-10} + \\ & + 1,25^{12-11} + 1,25^{12-12}) \cdot 530,5 = 7\,622,62 \text{ тыс. руб.} \end{aligned}$$

В декабре 2010 г. будет возвращен кредит на сумму 2 500 тыс. руб. и в конце года организация получит остаток свободного собственного капитала после возврата займа, который составит 5 122,62 тыс. руб.

Эта величина выше полученной в варианте 1 на 3 659,01 тыс. руб. Но существует вероятность, составляющая 60 % того, что организация не сможет увеличить объем продаж на 25 % и поэтому полученный результат необходимо скорректировать с учетом вероятности: $3\,659,01 \cdot 0,6 = 2\,195,41$ тыс. руб. Исходя из полученных расчетов с учетом вероятности при варианте 2 остаток свободного капитала в оборот ООО «ИТ-Сервис» будет больше на 731,8 тыс. руб., чем при варианте 1. Следовательно, первоначально вложенный капитал на приобретение товара играет важную роль.

Вариант 3. Увеличение торговой наценки до 30 % с увеличением затрат на рекламу.

В результате исследований рынка спроса выяснилось, что специфика товаров ООО «ИТ-Сервис» такова, что есть возможность увеличить средневзвешенную наценку на товары до 30 %, но при прочих равных условиях возможно падение спроса из-за повышения цены. Поэтому управление организацией решает одновременно увеличить наценку на товар и провести обширную рекламную работу с целью поддержания стабильного, неизменного объема продаж. То есть организация берет кредит на сумму 2 млн руб. и формирует средневзвешенную наценку на реализуемые товары, равную 30 %. Ежемесячная сумма выплат за кредит составит: $2\,000 \cdot 0,015 = 30$ тыс. руб. Текущие расходы составят, как и в варианте 2, с учетом расходов на рекламу – 493 тыс. руб. Общие расходы: $493 + 30 = 523$ тыс. руб.

В конце исследуемого 2010 г. величина привлеченного свободного собственного капитала будет составлять:

$$\begin{aligned} \text{Кап} = & 2\,000 \cdot 1,3^{12} - (1,3^{12-1} + 1,3^{12-2} + 1,3^{12-3} + 1,3^{12-4} + \\ & + 1,3^{12-5} + 1,3^{12-6} + 1,3^{12-7} + 1,3^{12-8} + 1,3^{12-9} + 1,3^{12-10} + \\ & + 1,3^{12-11} + 1,3^{12-12}) \cdot 523 = 7\,723,18 \text{ тыс. руб.} \end{aligned}$$

Далее из полученной суммы 7 723,18 тыс. руб. вычтем возврат основной суммы кредита: $7\,723,18 - 2\,000 = 5\,723,18$ тыс. руб., а это больше на 600,56 тыс. руб., чем при варианте 2 развития событий.

Вариант 4. Сокращение текущих расходов в месяц на сумму 50 тыс. руб. при кредите в 2 млн руб. и при наценке 25 %.

После проведения в конце 2009 г. анализа размещения товаров на складах, оказалось, что товары на складах размещены не рационально. Поэтому, если осуществить ряд мероприятий по перемещению товаров, то выясняется, что ООО «ИТ-Сервис» может отказаться от аренды одного из складов и тем самым сэкономить на текущих расходах 50 тыс. руб. в месяц. Таким образом, снизятся месячные текущие расходы до 393 тыс. руб. Кредит организация берет в сумме 2 млн руб. Уровень наценки останется прежний – 25 %. Всего расходы составят: $P = 393 + 30 = 423$ тыс. руб. каждый месяц.

Свободный капитал в конце 2010 г. при таком варианте развития событий будет равен:

$$\begin{aligned} \text{Кап} = & 2\,000 \cdot 1,25^{12} - (1,25^{12-1} + 1,25^{12-2} + 1,25^{12-3} + \\ & + 1,25^{12-4} + 1,25^{12-5} + 1,25^{12-6} + 1,25^{12-7} + 1,25^{12-8} + \\ & + 1,25^{12-9} + 1,25^{12-10} + 1,25^{12-11} + 1,25^{12-12}) \cdot 423 = 6\,173,99 \text{ тыс. руб.} \end{aligned}$$

Далее из этой величины будет возвращена сумма кредита в размере 2 млн руб., и окончательно получится остаток свободных средств после возврата займа, равный 4 173,99 тыс. руб.

Отличие вариантов 1 и 4 только в сокращении текущих расходов на 50 тыс. руб. в месяц, а торговая наценка и величина привлекаемого кредита остаются прежними – 25 % и 2 млн руб. соответственно. По сравнению с вариантом 1 при варианте 4 в организации остаток денежных средств после возврата займа будет больше на $4\,173,99 - 1\,463,61 = 2\,710,38$ тыс. руб.

Вариант 5. Переход на новый товар.

Далее было принято условие, что во время действия кредитного договора в феврале 2010 г. появится более привлекательный проект покупки другого (нового) товара и затем перепродажа его, например, при более высоком уровне наценки на этот товар.

Для определения реакции покупателей на повышение наценки, а следовательно, и повышение цены аналитический отдел провел ряд исследований и определил эластичность спроса по цене на товары ООО «ИТ-Сервис». Анализ показал, что спрос на товары организации неэластичен, коэффициент эластичности равен 0,5, то есть при повышении цены на 5 % спрос упадет на 2,5 %.

Далее представлены расчеты свободного капитала по ранее выведенной формуле при разных уровнях наценки и различных месяцах перехода на новый товар (табл. 3).

По результатам расчетов в табл. 3 можно сделать вывод о том, что для организации при такой эластичности спроса выгодно повышать цену, не боясь снижения выручки. При установлении средневзвешенной наценки в феврале 30 %, организация получает свободные денежные средства в размере 3 278,58 тыс. руб. При переходе на 35 % – 5 119,26 тыс. руб., а при наценке 40 % – 6 880,08 тыс. руб. Это говорит о том, что для организации выгодно повысить уровень наценки для извлечения максимума свободного собственного капитала. Также заметна тенденция, что чем раньше организация перейдет на новый товар с повышением наценки, тем больше сумму свободного капитала она получит в конце года.

Вариант 6. Накапливание остатка денежных средств и предоставление займа другим организациям под 17 %.

В этом варианте было принято условие, что по сравнению с исходным вариантом 1 в варианте 6 спрос на рынке на товары ООО «ИТ-Сервис» ограничен закупками на сумму взятого кредита. Поэтому можно обеспечить в каждом месяце только первоначальный объем продаж, равный 2 500 тыс. руб. Организация берет изначально кредит на сумму 2 млн руб. под 18 % годовых с ежемесячной выплатой процентов в размере 1,5 %. Текущие расходы в месяц составят 443 тыс. руб. плюс 30 тыс. руб. ежемесячные процентные платежи за кредит. Следовательно, в каждом месяце будет оставаться невостребованная сумма в размере 27 тыс. руб. после уплаты процентов за кредит и текущих расходов.

По условиям договора нельзя частично или досрочно погасить заем. Других возможностей для закупки и продажи иного товара на эти деньги нет. Возникнет проблема рационального управления накапливающейся суммой.

Можно просто копить эти деньги до момента погашения кредита. С января по декабрь 2010 г. по оборотам от продаж в каждом месяце неиспользованная сумма составит $27 \text{ тыс. руб.} \cdot 12 \text{ мес.} = 324 \text{ тыс. руб.}$

Как видно, выгода от такого накапливания денег будет невелика. Правда, это чистые деньги, поскольку кредит уже погашен. Но можно использовать накапливающиеся средства в других проектах:

- депонирование свободных денежных средств на специальных счетах в банках под проценты;
- предоставление займа другим организациям.

Таблица 3

Сводная таблица по результатам повышения наценки на товар

Уровень наценки на товар	Остаток свободного капитала при переходе на новый товар в месяце 2010 года										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
30%-е снижение спроса на 2,5 %	5278,6	4898,9	4594,4	4349,3	4151,0	3989,8	3857,9	3749,2	3658,8	3583,0	3518,7
35%-е снижение спроса на 5 %	7119,3	6326,2	5697,5	5197,3	4797,5	4476,2	4216,4	4004,7	3830,9	3686,7	3565,9
40%-е снижение спроса на 7,5 %	8880,1	7670,1	6720,3	5971,8	5379,3	4907,8	4530,1	4225,5	3977,7	3774,2	3605,3

Таблица 4

Свод полученных остатков свободных средств ООО «ИТ-Сервис» при разных вариантах управления ими

Номер варианта	Наименование варианта	Сумма кредита, тыс. руб.	Суммарные текущие расходы в месяц, тыс. руб.	Уровень наценки, %	Чистый остаток свободного собственного капитала на конец года после возврата кредита, тыс. руб.	Критерий выбора варианта
1	«Коммерческий кредит в сумме 2 млн руб. сроком на 1 год при ежемесячном погашении процентов в размере 18 % годовых»	2 000	473	25	1 463,61	Вероятность 100 %
2	«Проведение рекламы, увеличивающей объем продаж на 25 %»	2 500	530,5	25	5 122,62	Вероятность 60 %
3	«Увеличение торговой наценки до 30 % с увеличением затрат на рекламу»	2 000	523	30	5 723,18	Вероятность 100 %
4	«Сокращение текущих расходов в месяц на сумму 50 тыс. руб. при кредите в 2 млн руб. и при наценке 25 %».	2 000	423	25	4 173,99	Вероятность 100 %
5	«Переход на новый товар», при уровне наценки на товар:					
	30 %	2 000	443	30	3 278,58	Вероятность 100 %
	35 %	2 000	443	35	5 119,26	Вероятность 100 %
	40 %	2 000	443	40	6 880,08	Вероятность 100 %
6	«Накапливание остатка денежных средств и предоставление займа другим организациям под 17 %»					
	Накапливание остатка денежных средств в течение 2010 г.	2 000	443	25	324	Вероятность 100 %
	Депонирование на счете в банке под 12 % годовых	2 000	443	25	343,44	Вероятность 100 %
	Предоставление займа другим организациям под 17 %	2 000	443	25	351,54	Вероятность 90 %
—	Среднее значение величины свободного собственного капитала организации	—	—	—	5 026,91	—

При депонировании денежных средств на период до года на специальных счетах в банках без возможности досрочного снятия средств средняя процентная ставка на 2010 г. составляет около 12 % годовых при начальном вкладе не менее 50 тыс. руб. При условии, что в организации каждый месяц образуется неизрасходованный остаток свободного собственного капитала в размере 27 тыс. руб., то в феврале у организации образуется остаток в размере $27 \cdot 2 = 54$ тыс. руб. Предположим, что организации депонирует эту сумму до конца года под 12 % годовых, то есть 1 % в месяц. На конец года остаток свободного собственного капитала составит 343,44 тыс. руб.

При предоставлении в качестве займа другой организации высвобождающихся по месяцам денежных средств в среднем процентная ставка по кредитам на январь 2010 г. составляет около 18 %. Допустим, что ООО «ИТ-Сервис» предоставит займ сторонней организации под 17 % в год. Остаток свободных денег на конец года составит: $324 + 27,54 = 351,54$ тыс. руб.

Очевидно, что под более высокие проценты по займу с целью получения большей выгоды выдать такой заем (и притом по частям) очень трудно. По оценкам специалистов организации такое развитие событий расценивается с вероятностью 90 %.

По результатам анализа различных вариантов управления свободным собственным капиталом организации составлена сводная табл. 4.

При выборе оптимального варианта для ООО «ИТ-Сервис» необходимо исходить из наибольшей выгоды. Для извлечения наибольшего количества свободного собственного капитала организации можно выбрать вариант 3 или 5. При варианте 5 для организации очень выгодно поднять наценку до 40 %, что обеспечит остаток свободного капитала выше необходимого, но все это приведет к падению спроса, поэтому наиболее оптимальным для ООО «ИТ-Сервис» является вариант 3, который заключается в увеличении средневзвешенной наценки до 30 % с одновременным увеличением затрат на рекламу, что обуславливает неизменность спроса, при увеличении цены.

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

СЕГМЕНТИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Рассматриваются вопросы сегментирования бухгалтерской информации по сегментам осуществляемых хозяйственных операций – циклического подхода при проведении аудита. Предложена методика проверки финансово-инвестиционного цикла.

Ключевые слова: сегментирование бухгалтерской информации, циклический подход, циклы и подциклы.

В настоящее время не достаточно изучена международная практика оптимизации процесса аудиторских доказательств по сегментам аудита осуществляемых хозяйственных операций. Недостаточная степень научной разработки циклического подхода при аудите обусловили выбор темы статьи и ее актуальность.

В практической деятельности аудитора важно разработать последовательность проведения конкретной аудиторской проверки. Единой детальной последовательности аудиторской работы не существует, так как многое определяется индивидуальными особенностями конкретного аудиторского задания и проверяемой организации. Между тем аудиторская организация может разрабатывать методику самостоятельно, исходя из опыта предыдущих аудиторских проверок и с учетом требований законодательства.

После разработки общей последовательности проведения аудита необходимо учесть специфику отдельных объектов учета. При этом принято выделять разделы аудита по принципу однородности хозяйственных операций. Однородные хозяйственные операции – это операции с однотипными объектами бухгалтерского учета. Как отмечают О. В. Ковалева и Ю. П. Константинов [1], разработка методики проверки однородных групп хозяйственных операций, которая отражает единую схему проверки, является одним из путей сокращения трудоемкости проверки без снижения ее качества.

В основе проведения аудиторской проверки лежит контроль порядка подготовки бухгалтерской отчетности клиента. В зависимости от принципиального общенаучного подхода к выделению этапов аудита возможны два варианта построения методики аудита:

- методом индукции (от частного к общему) – вначале проверяются первичные документы, затем регистры аналитического и синтетического учета, на завершающем этапе производится контроль бухгалтерской отчетности;

- методом дедукции (от общего к частному) – аудитор отталкивается от содержания бухгалтерской отчетности, затем проверяет регистры синтетического и аналитического учета и в конце – первичные документы.

Как правило, на момент аудиторской проверки отчетность составлена, поэтому целесообразно проводить проверку методом дедукции – от бухгалтерской отчетности к первичным документам.

Процесс последовательного разделения бухгалтерской отчетности на статьи, статей – на счета бухгалтерского учета, повлиявших на формирование значений соответствующих статей, а счетов – на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах, называется дезагрегированием бухгалтерской отчетности, или сегментированием аудита [2].

Сегментирование осуществляется в несколько этапов:

- разделение бухгалтерской отчетности на статьи;
- определение структуры каждой статьи бухгалтерской отчетности и установление взаимосвязи каждой статьи со счетами бухгалтерского учета;
- информация, отраженная на счетах бухгалтерского учета, подразделяется на отдельные хозяйственные операции.

При выделении сегментов аудита возможны два подхода: пообъектный и циклический [2].

При циклическом подходе каждый цикл хозяйственных операций исследуется отдельно, что позволяет проводить сложные проверки с применением метода направленного тестирования.

Направленное тестирование типовых проводок позволяет оптимизировать затраты труда и времени, необходимого для проведения аудита.

При аудите однородных групп хозяйственных операций должны быть раскрыты следующие направления проверки:

- изучение источников информации, используемых в процессе аудита, которые по документальному признаку могут делиться на следующие группы:
 - а) учетные данные, включая первичные документы;
 - б) неучтенные источники внутренней и внешней информации:
- первичная оценка эффективности бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- описание вариантов альтернативных учетных решений, разрешенных законодательством, и выбор в соответствии с учетной политикой.

Единой общепринятой группировки циклов не существует, так как она зависит от отрасли экономики, особенностей технологии производства, территориальной структуры аудируемого лица, видов продукции, схем финансирования и инвестирования, методов управления и контроля и других хозяйственных факторов. Поэтому аудитор должен самостоятельно применять классификацию, наиболее достоверно и эффективно представляющую деятельность аудируемого лица.

В работах А. Д. Шеремет и В. П. Суйц, Е. М. Мерзликиной и Ю. П. Никольской [3; 4], приводятся различные перечни циклов хозяйственных операций:

- цикл получения доходов;
- цикл приобретения и расходования;
- цикл производства;
- финансово – инвестиционный цикл.

Также выделяют различные подциклы: движения средств на оплату труда, налоговый оплаты.

В системе бухгалтерской отчетности классифицируют виды деятельности организации:

- в отчете о прибылях и убытках выделяют основные и прочие виды деятельности;
- в отчете о движении денежных средств – текущую, инвестиционную и финансовую деятельность.

Эта группировка должна учитываться в процессе выделения циклов для целей аудита, так как сбор аудиторских доказательств в этом случае будет строиться на основе видов деятельности. Для объединения этих двух классификаций можно принять, что основная деятельность – это текущая деятельность, а к прочим видам деятельности относятся инвестиционная и финансовая [5].

Последовательность формирования экономических процессов организации позволяет распределить этапы по очередности проверки:

- цикл финансирования (формы № 1, 3, 5);
- цикл текущей деятельности (формы № 1, 2, 5);

- инвестиционный цикл (формы № 1, 5);
- цикл расчетов (формы № 1, 4).

Цикл текущей деятельности включает подциклы: снабжение (счета учета МПЗ), производство (счета учета затрат и счет 90).

Инвестиционный цикл – связан с размещением временно свободных от текущей деятельности ресурсов организации, включает операции по активу баланса: вложения во внеоборотные активы (счета 01,04,08), финансовые вложения (счет 58), дебиторской задолженности (счета учета расчетов) (табл. 1).

Таблица 1

Объекты аудита инвестиционного цикла

Номер и наименование счета	Источники информации
01 «Основные средства»	Инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6), акты приемки-передачи основных средств (форма ОС-1), договоры, связанные с операциями поступления и выбытия основных средств, акты списания основных средств (форма ОС-4), оборотные ведомости, Журнал-ордер и Ведомость по счетам 01 и 02, финансовая отчетность
04 «Нематериальные активы»	Патенты, свидетельства, и другие надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование НМА, карточки учета (форма НМА-1), акты списания НМА, расчеты бухгалтерии, оборотные ведомости, Журнал-ордер и Ведомость по счетам 04 и 05, финансовая отчетность (баланс, приложение к балансу форма № 5)
03 «Доходные вложения в материальные ценности»	Оборотно-сальдовая ведомость по счету, акты приемки-передачи материальных ценностей, контракты (договоры лизинга), прочие документы, карточки счетов 03 или 011 «Основные средства, сданные в аренду»
07 «Оборудование к установке»	Оборотно-сальдовая ведомость по счету, акты приемки-передачи материальных ценностей, карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
08 «Вложения во внеоборотные активы»	Объекты незавершенного строительства, объекты, подвергаемые реконструкции, достройке, дооборудованию, карточки счетов, анализ счетов 07, 08, акты приемки выполненных работ в строительстве (форма КС-2), справки приемки выполненных работ в строительстве (форма КС-3); акты приемки законченных строительством объектов (форма КС-11); документы, свидетельствующие о направлении расходов на строительство объектов основных средств, создание нематериальных активов, выполнение НИОКР; акты инвентаризации вложений во внеоборотные активы; договоры
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	Карточки и ведомости аналитического учета по счету, счета, счета-фактуры, полученные, книга покупок, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность, Налоговая декларация по НДС
58 «Финансовые вложения»	Наличие документов, подтверждающих существование прав на финансовые вложения (сертификаты акций, облигации, векселя, другие ценные бумаги, акты приема-передачи материальных ценностей в уставные капиталы, выписки из реестра акционеров, договоры купли-продажи ценных бумаг, и др.); карточка и ведомость аналитического учета по счету 58, системные документы, содержащие информацию о согласованной оценке, о рыночной стоимости финансовых вложений, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность

Цикл финансирования связан с привлечением финансовых ресурсов в организацию: включает операции по пассиву баланса, самофинансирование (счета 80 – 84), внешнего финансирования (счета 66, 67), краткосрочной задолженности (счета учета прочих расходов) (табл. 2).

Таблица 2

Объекты аудита цикла финансирования

Номер и наименование счета	Источники информации
Дебет счетов	
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	Договоры займа и кредита, карточки и ведомости аналитического учета счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	Договоры займа и кредита, карточки и ведомости аналитического учета счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
Кредит счетов	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Карточки и ведомости аналитического учета по счету, счета, счета-фактуры, полученные и выданные, книга покупок, книга продаж, договоры, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Карточки и ведомости аналитического учета по счету, счета, счета-фактуры, полученные от поставщиков и подрядчиков, книга покупок, договоры поставки, акты взаимозачета, акты сверки расчетов, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
80 «Уставный капитал»	Карточка счета, карточка и ведомость аналитического учета счета 75 «Расчеты с учредителями», учредительные документы, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
81 «Собственные акции»	Карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
82 «Резервный капитал»	Карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
83 «Добавочный капитал»	Карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
84 «Нераспределенная прибыль»	Карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность
91 «Прочие доходы и расходы»	Карточка счета, Журнал-ордер и Ведомость по счету, финансовая отчетность

Сущность данного метода заключается в проверке оборотов по счетам бухгалтерского учета.

Например, аудиторскую проверку долгосрочных инвестиций проводят по оборотам счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», по данным аналитического учета, пример табл. 3.

Аудиторы могут разрабатывать таблицы таких решений с условиями допустимости, ограничениями и рекомендациями по применению каждого из вариантов в зависимости от отрасли деятельности клиента, особенностей технологии, организационной структуры и других факторов. Рабочие таблицы могут использоваться для анализа искажений и выражения мнения аудитора и должны быть закреплены во внутренних стандартах аудиторской организации.

Таблица 3

Журнал-ордер по счету 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

«__» _____ 2010 г.

Дата	Документ	Содержание	Сальдо нач.		60	43 41	75	98	23	76	Дт оборот
			Дт	Кт							
		Акцептован счет поставщика за приобретенные основные средства			X						
		Осуществлены расходы по изготовлению собственными силами (готовая продукция, товары) основных средств				X					
		Приняты к бухгалтерскому учету основные средства, внесенные учредителями в качестве уставного капитала					X				
		Приняты к бухгалтерскому учету основные средства, безвозмездно поступившие						X			
		Приняты к бухгалтерскому учету основные средства, по договору лизинга (финансовая аренда)								X	
		Осуществлены расходы по изготовлению собственными силами (оборудование) основных средств							X		
		Введены в эксплуатацию объекты основных средств									

Предлагаемая методика может повысить качество аудиторской проверки, оптимизировать время проверки, выявить нарушения и ошибки по данным учета с последующей рекомендацией по их устранению, что будет способствовать улучшению финансового состояния организации.

Библиографические ссылки

1. Ковалева А. Н., Константинов Ю. П. Аудит : учеб. пособие / под ред. О. В. Ковалевой. М. : ПРИОР, 2002.
2. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов и др. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ФБК-ПРЕСС, 2002.
3. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебник. М. : Инфра-М, 2008.
4. Мерзликина Е. М., Никольская Ю. П. Аудит : учебник. М. : Инфра-М, 2007.
5. Галкина Е. В. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие. М. : КНОРУС, 2009.

© Бессмольная С. М., Денисенко Г. В., 2011

ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СРЕДНЕЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ПРИ РАСЧЕТЕ ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Рассматриваются новые правила расчета пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, и по уходу за ребенком, которые начали действовать с 1 января 2011 года, которые существенно меняют порядок расчета пособий и увеличивают документооборот.

Ключевые слова: оплата неотработанного времени, средняя заработная плата, пособия по временной нетрудоспособности, расчетный период, материнство.

В законодательных актах Российской Федерации за каждым человеком, независимо от его пола, семейного положения, наличия детей закреплены следующие права:

1. Труд свободен. Каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию.
2. Принудительный труд запрещен.
3. Каждый имеет право на труд в условиях, отвечающих требованиям безопасности и гигиены, на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а также право на защиту от безработицы» (ст. 37 Конституции РФ).

Основным источником дохода трудоспособного россиянина является заработная плата. В соответствии с действующим российским законодательством, время вынужденной нетрудоспособности оплачивается. С суммы заработной платы работодатель перечисляет средства на социальное страхование и обеспечение, в том числе в Фонд социального страхования (ФСС), за счет средств которого в перспективе и оплачиваются пособия по временной нетрудоспособности.

Расчет пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, регламентируемый Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. Федеральных законов от 09.02.2009 № 13-ФЗ, от 24.07.2009 № 213-ФЗ, от 28.09.2010 № 243-ФЗ, от 08.12.2010 № 343-ФЗ) в 2011 г. изменился.

Основные изменения:

1. Пособие за первые 3 дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ.
2. Пособие по временной нетрудоспособности и по беременности и родам выплачивается по одному месту работы с учетом заработка у других работодателей, либо по всем местам работы. Пособие по уходу за ребенком выплачивается по одному месту работы.
3. В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у других страхователей [1].

Для этого работник должен представить справку о сумме заработка с места работы у другого страхователя (других страхователей). Если у работника нет возможности представить такую справку, то организации нужно направить запрос в Пенсионный фонд РФ о предоставлении сведений о заработке застрахованного лица на основании данных

персонифицированного учета. Такой запрос направляется на основании заявления сотрудника. Формы заявления и запроса, а так же порядок взаимодействия с Пенсионным фондом РФ должны быть вскоре установлены уполномоченным органом.

4. Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начислений за 2 года на 730, с учетом ограничения в 415 000 руб. за каждый год [1].

Алгоритм расчета пособия исходя из среднего заработка следующий:

- за каждый год, например, за 2009 и 2010 гг., подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС;
- отдельно каждую из сумм сравниваем с суммой 415 000 руб., и берем в расчет суммы, не превышающие 415 000 руб. [2];
- суммируем полученные данные и делим их на 730, умножаем на коэффициент в зависимости от стажа;
- определяем сумму к выплате путем умножения среднедневного заработка, на количество календарных дней нетрудоспособности;
- сравниваем с суммой пособия, рассчитанной исходя из МРОТ, и берем максимальную.

Последний пункт алгоритма расчета пособия был введен Федеральным законом от 08.12.2010 №343-ФЗ (ред. от 25.02.2011).

В случае, если застрахованное лицо за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей) не имело заработка, а также в случае, если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчете за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая, средний заработок, исходя из которого исчисляются все выше перечисленные пособия, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая [2].

Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. При этом во всех случаях исчисленное ежемесячное пособие по уходу за ребенком не может быть меньше минимального размера ежемесячного пособия по уходу за ребенком, установленного Федеральным законом «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» [2].

Например, сотрудник организации с окладом 20 000 руб. работает с октября 2007 г. Он заболел в январе 2011 г. Расчетный период с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2010 г. Его суммарный заработок за расчетный период составляет:

- за 2009 г. – 239 000 руб., из них 220 000 руб. – зарплата за 11 месяцев, 19 000 руб. – отпускные;
- за 2010 г. – 236 000 руб., из них 220 000 руб. – зарплата за 11 месяцев, 16 000 руб. – больничные.

В расчет принимаем всю сумму заработка за 2009 г. (239 000 руб.), включая отпускные и сумму заработка за 2010 г. (220 000 руб.), не включая больничные. Больничные не включаем в расчет, так как на них не начислены страховые взносы [3].

Расчет среднего дневного заработка (Сдз):

$$\text{Сдз} = (236\,000 \text{ руб.} + 220\,000 \text{ руб.}) / 730 = 624,66 \text{ руб.}$$

Важно отметить, что данные изменения незначительно уменьшают пособия лишь только у тех работников, которые в течение двух предшествующих лет имели стабильную занятость и не болели, но, а если человек болел неоднократно в расчетном периоде, то больничные будут существенно снижать сумму среднего заработка для работни-

ков с невысокой заработной платой (до 415 000 руб. в год или до 34 850 руб. в месяц). Раньше из расчета исключались и суммы больничных, и дни болезни, теперь уменьшается только сумма, а количество дней является постоянной величиной – 730. Аналогичный вывод можно сделать и в отношении отпусков «за свой счет», поскольку суммарный заработок за расчетный период уменьшается, а количество дней – нет.

Совсем недавно в нашей стране был кризис, и многие работу потеряли. Представим себе, что у женщины страховой стаж 9 лет. В 2009 г. она осталась без работы, 2010 г. отработала полностью. В марте 2011 г. она заболела. И в итоге, ее «больничные», рассчитанные по новым правилам, будет практически в 2 раза меньше.

Многие беременные женщины часто лежат «на сохранении» – теряют в зарплате много, особенно, если женщина молодая и стаж очень маленький. И, как следствие, потом еще больше теряют в пособии.

Поэтому трудно назвать данные нововведения справедливыми. Практически каждые два года меняется методика расчета пособия по нетрудоспособности, по беременности и родам и всегда с «благими целями». Только с каждым годом пособие становится все меньше, а бумажной волокиты больше. Также не учитывается, что за последние два года сильно выросли цены на продукты, лекарства, товары для детей, тарифы ЖКХ и т. д.

Таким образом, в 2011 г. снизится уровень социальной защищенности людей. Суммы пособий по временной нетрудоспособности у большинства россиян стали меньше, страховые взносы организаций стали больше. Данную ситуацию можно рассматривать не иначе, как просчеты в бюджетной и тарифной политике обязательного социального страхования.

В настоящее время в связи с массовыми выступлениями, в основном, молодых матерей Правительство РФ готовит поправки в указанный законопроект на переходный период 2011–2012 гг., т. е. в течение 2011 г. женщины, уходящие в декрет, смогут выбрать, какой из двух вариантов расчета пособия – по старым или по новым правилам – будет для них выгодней.

С 1 января 2012 г. порядок расчета пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС, снова изменится. Предполагается, что он будет рассчитываться по единому правилу, исходя из среднего заработка за два предшествующих года.

Библиографические ссылки

1. Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством : федер. закон от 13.06.2009 г. № 375 (в ред. от 19.10.2009 г. № 839, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 09.02.2011 г. № ГКПИ10-1462).

2. Российская Федерация. Законы. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством : федер. закон от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ.

3. Российская Федерация. Законы. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования : федер. закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ (ред. от 28.12.2010 г.).

4. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» : федер. закон от 08.12.2010 г. № 343-ФЗ.

ТРАДИЦИИ В ПРОЦЕССЕ СТАНОВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Раскрываются особенности зарождения бухгалтерского учета, его регулирование в древнейшее время, а также анализ его развития в странах Европы. Особое внимание уделено культурным и национальным традициям стран, обусловившим такое регулирование правовыми нормами и правилами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, традиции, история.

Ключевым направлением развития современного бухгалтерского учета служит учетное регулирование. Сущность регулирования учета и отчетности определена разнообразием способов формирования в бухгалтерском учете информационной совокупности. Содержание учетного регулирования на всех этапах исторического развития человечества подчинялось цели, базирующейся на национальной традиции.

«Источником индивидуальности и жизненности каждой великой нации является живая традиция, вдохновляющая всех, принадлежащих к данной нации, на свершения, традиция, в которую люди свято верят. Если какая-либо большая группа людей утрачивает интерес к традиции и перестает руководствоваться ею и учитывать ее, само существование нации оказывается под угрозой» [1, с. 37].

Среди отечественных ученых, занимающихся исследованием истории бухгалтерского учета, анализом теоретической мысли, приведшей к возникновению разных направлений в учете, древней бухгалтерии, двойной записи, наиболее известны В. А. Маздоров, Т. Н. Малькова, В. Я. Соколов, Я. В. Соколов, К. Ю. Цыганков и др., а в ряду зарубежных исследователей – А. С. Литтлтон, Р. Маттессич, М. Р. Мэтьюс, Р. де Рувер, Э. С. Хендриксен и др.

Исторический анализ причин зарождения учетного регулирования, его направлений важен для понимания и оценки современных тенденций бухгалтерского учета, для управления учетным регулированием и получения запланированных результатов.

Эволюция бухгалтерского учета берет свое начало в Месопотамии – колыбели цивилизации. Как отмечает В. В. Коровкин, ссылаясь на выводы Д. Шминдт-Бессера, «...учет все более переходит из рук храмов в руки государства в лице нарождающейся бюрократии и становится инструментом государственного контроля материальных и трудовых ресурсов и управления ими» [2, с. 127].

С большой долей вероятности можно утверждать, что ведение контроля и управление ресурсами предполагало формирование неких общих правил отражения движения этих ресурсов, порядка хранения зарегистрированных данных (в кожаных мешках, шаровидных глиняных оболочках), защищающего от искажения; последующего оттиска фишек на оболочке средств хранения и др. Все такого рода предметы достаточно уверенно квалифицируются в качестве признаков учетного регулирования.

Появление учетного регулирования упростило работу по контролю ресурсов, способствовало развитию социальных отношений, оказало влияние на развитие хозяйства, укрепление государственной власти.

В течение III тыс. до н. э. учет в Месопотамии развивался и усложнялся быстрыми темпами в результате усиления государственной власти. Как отмечает профессор Т. Н. Малькова, основываясь на архивных документах и выводах историков, «учетная

система была государственной и централизованной...» [3, с. 83]. Следовательно, учетное регулирование в начальной стадии уже существовало в древности.

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности в Древней Месопотамии начиналось с документации, которая в соответствии с юридическими правоотношениями II тыс. до н. э. уже разделялась на первичную и вторичную. Особую значимость имели первичные документы, на основе которых устанавливались юридические нормы, определявшие требования к обработке этих данных [3, с. 93; 2, с. 137]. Следовательно, начавшийся в III–II тыс. до н. э. процесс регулирования бухгалтерского учета и отчетности базировался на юридических нормах, на регламентации составления и обработки первичных учетных документов.

Клинописные вторичные учетные документы представляли собой двухсторонние таблицы, включающие строки и столбцы. Лицевая сторона, содержащая цифровые данные, обычно имела текстовые пояснения, трактуемые историками бухгалтерского учета как дебет счета. Обратная сторона таблицы могла содержать несколько типов записей: общую сумму чисел, соответствующую лицевой стороне, либо другие учетные записи, впоследствии сравниваемые с данными лицевой стороны и составляющие кредит счета [2, с. 137].

Развитая система учета в Древнем Египте основывалась на близкой к тоталитаризму социально-экономической системе, базирующейся на тщательном контроле всех областей жизни, в том числе экономической. Учет считался освященным божественной волей и «...функционировал не просто как инструмент власти, но и как власть в себе, создающая и узаконивающая космический и социальный порядок» [2, с. 269]. Учет строго регламентировался государством. Тщательно и детально велся учет зерна, рабочей силы, поголовья скота, речных перевозок по Нилу.

Учет был организован в нормах и фактических величинах и велся в таблицах, где использовались черные и красные чернила. Примечательно, что красными чернилами записывались итоговые данные [2, с. 271], и это упрощало последующую работу с ними. В таблицах учетные записи представлялись в хронологическом порядке с обязательным указанием входящего остатка и применением балансового метода проверки их правильности. Описывая последовательность записей в регистрах, отражающих расход ресурсов, В. В. Коровкин отмечает: «Ежегодные итоговые балансы показывают, что распределительная система была хорошо отлажена и стандартизирована» [2, с. 274].

В египетском учете того времени начинают использоваться однородные счетные единицы, включающие весовые и объемные показатели (для зерна, сезамового масла). К концу Древнего царства в качестве денежных единиц наравне с зерном стали применять металлы, в основном медь [4, с. 168], а затем золото и серебро. Исследователи считают, что в этот период деньги выполняли одну функцию – учетную, а абстрагирование денег от их реального воплощения связано со стандартизацией учета товаров государственными учетными службами [2, с. 227].

Согласно результатам исследований становления бухгалтерского учета, в Месопотамии и Древнем Египте как наиболее развитых цивилизациях древности, от которых остались письменные документы с цифровой и текстовой информацией, функционирование многоуровневого аппарата государственного централизованного управления осуществлялось посредством данных бухгалтерского учета и отчетности, ставших частью этого механизма. Следовательно, правомерно предположить, что начало учетного регулирования следует связывать с этим периодом.

Культурные традиции оказывают большое влияние на процесс регулирования системы национального учета и отчетности и во многом определяют его содержание. Культура как совокупность духовных и материальных ценностей, отражающих уровень

развития общества, типы и формы организации жизни и деятельности людей, формирует экономические отношения.

Культурные традиции, составляющие основу социума, генерируют отношения собственности, правовые нормы, формирующие систему учета и отчетности и порядок ее регулирования. «Бухгалтерия... является зеркалом, которое отображает часть явлений культурного развития народов мира» [5, с. 36].

Ученые, исследовавшие степень воздействия разных факторов на содержание наиболее развитых моделей бухгалтерского учета (англо-американской, континентальной, исламской), полагают, что культурные традиции имеют одинаковую значимость с другими условиями, сформировавшими порядок учетного регулирования и, следовательно, содержание национальных учетных систем. Профессор Ю. М. Осипов писал: «... какими бы объективными мотивами ни руководствовался человек, культура – его сознание» [6, с. 75].

Сложившаяся в стране правовая система, регулирующая отношения собственности, также определяет содержание процесса учетного регулирования, о чем свидетельствуют результаты исторического анализа становления права и его влияния на учетное регулирование стран континентальной Европы и Великобритании. Их системы бухгалтерского учета начали создаваться в средние века.

Становление и развитие феодального государства в Великобритании в целом аналогично соответствующим процессам в других западно-европейских государствах. Феодализация британских островов ускорилась в связи с норманнским завоеванием (XI в.) и централизацией государства, способствовавшей возвышению короля – собственника всей земли.

К началу XIII в. в Англии изменилась расстановка социальных сил. Начавшаяся политическая борьба привела к принятию Великой хартии вольностей (1215 г.) – первого в истории конституционного акта, в котором участвовали все сословия. В этот период начинают исполнять свои функции высшие суды «общего права» – Суд королевской семьи, Суд общих тяжб, Суд казначейства. Буржуазная революция в Англии способствовала корректировке правовой системы, но лишь в части удовлетворения интересов правящих сословий. Сами принципы этой правовой системы сохраняются до сего дня. Все законодательные акты страны, начиная с Великой хартии вольностей, считаются действующими. Применение основных источников права (традиционного «общего права», права справедливости, статута), как и прежде, связано с использованием судебного прецедента, при этом сказывается некоторое влияние римского права, громоздкость и запутанность формулировок: «Общее право Англии отличается архаичностью, крайней сложностью и противоречивостью, тем не менее, это облегчает судьям выбор из множества прецедентов такого, который в наибольшей степени отвечает условиям текущего момента» [7, с. 140].

Прецедентное право и легло в основу регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Великобритании, хотя конкретные правила регистрации операций в учете выработаны не были, как не устанавливались конкретные законодательные нормы в общей англосаксонской правовой системе.

В 1689 г. Законом о правах парламенту были предоставлены большие полномочия в вопросах государственной важности; страна превратилась в конституционную монархию. Это решение способствовало упорядочению финансовой системы, в результате налогообложение стало более рациональным, нежели в других европейских странах. И хотя идеалом, как и в странах континентальной Европы, считалась регулируемая экономика, парламентский контроль на основе политики экономического национализма способствовал регламентации внешнеэкономической деятельности. На внутреннюю хозяйственную деятельность страны парламент не имел серьезного влияния. В этих ус-

ловиях при отсутствии регламентации бухгалтерского учета и отчетности «...британские предприниматели пользовались свободой и возможностями, которые фактически являлись уникальными в мировой практике того времени» [8, с. 200].

В Нидерландах в конце XVI в. возникли первые мануфактуры, использующие наемный труд. Увеличивались объемы выплавки металла, развивались судостроение, суконная, стекольная, пищевая отрасли, производство мыла, сахара, ковров, оружия, шелка. Амстердам стал общеевропейским центром торговли и кредита. В XVII в. Нидерланды превратились в первую торговую и морскую державу мира [9, с. 201], а в Амстердаме появилась первая фондовая биржа, где торговали ценными бумагами – акциями и облигациями государственных займов [10, с. 113–114]. Общим правилом промышленной деятельности в стране, как указывает американский историк Р. Камерон, была свобода [8, с. 192].

Дух свободы, которым пропитана история экономики и быта Нидерландов, оказал влияние на учетную систему и ее регулирование. При базовом принципе достоверного и добросовестного представления положения дел в компании в бухгалтерской отчетности «...голландский учет считается слишком произвольным» [11, с. 61].

Переход от мануфактуры к фабричному производству в Великобритании и Нидерландах, квалифицируемый как промышленная революция, или промышленный переворот (вторая половина XVIII в. – первая четверть XIX в.), заложил основы регулирования бухгалтерского учета и отчетности и явился начальным этапом процесса учетного регулирования в англо-американской модели учета. В ходе промышленного переворота Англия стала «мастерской мира», поскольку ее потенциал во второй половине XIX в. оказался самым мощным в мире [10, с. 146].

Создание крупного промышленного производства вызвало новые информационные потребности, обусловленные необходимостью учета амортизации основных средств, затрат труда на изготовление продукции, расходов по содержанию активной части средств труда, постоянных накладных расходов, и потребовало внедрения новых форм бухгалтерского учета. Регламентация методик учета и отчетности в законодательных актах в условиях общего права не осуществляется. Учет в наиболее развитых на тот момент странах велся исходя из его понимания представителями бухгалтерской профессии. Возникновение в Шотландии (г. Эдинбург, 1854 г.; г. Глазго, 1855 г.), а затем в Англии (1870 г.) обществ бухгалтеров имело объективные причины, обусловленные не только претензиями на законодательное признание своего профессионального статуса [12, с. 38], но и, как нам представляется, возникшей потребностью в выработке общих правил бухгалтерского учета и отчетности.

Попытки использования регулирования в континентальной Европе ученые небезосновательно относят к ранним историческим периодам. Так, исследования профессора Я. В. Соколова свидетельствуют, что, по всей видимости, Испания «...была первой страной, вставшей на путь государственной регламентации учета. Уже в XIII ст. в Кастилии был издан специальный закон о ведении учетных регистров» [13, с. 58].

Практика государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, распространившаяся впоследствии на многие европейские страны, доказала свою эффективность, органически вписалась в культурную, правовую и хозяйственную среду, что позволяет успешно использовать ее и в настоящее время.

Итак, учетному регулированию в древнейшие времена подвергались содержание первичных учетных документов и их составление. Появление учетного регулирования было обусловлено государственными нуждами и использовалось в целях управления и контроля.

Становление современных учетных моделей в развитых странах началось с промышленных революций и проходило под влиянием культурных, исторических и на-

циональных традиций, определивших отношения собственности, содержание правовых норм, сформировавших структуру и содержание регулирования учетных систем.

Роль, которая принадлежит традициям в процессе общественного развития, бесспорно, важна. История человечества – бесконечный процесс прерывности и непрерывности, смены поколений, формаций, цивилизаций. Накопленные ценности духовной и материальной культуры бережно передаются от поколения к поколению. Сохранению и преумножению этих ценностей служат традиции, исследование которых позволяет формулировать и решать принципиально важные проблемы строения и функционирования общества и проводить содержательный анализ различных сфер общественной деятельности.

Изучение традиций бухгалтерского учета и отчетности имеет не только теоретическое значение, но и вызывается практическими потребностями общественных систем. Перспективы социального развития, социального прогресса во многом определяются подходами к решению проблем выбора традиций. Традиции играют чрезвычайно важную роль в поддержании стабильности общества, они могут затормозить, замедлить его развитие.

Применение этих традиций может быть успешным только при условии их серьезного изучения. Адекватное теоретическое освещение проблемы традиций позволит проводить более гибкую политику в области бухгалтерского учета, более точно учитывать степень влияния традиций в обществе.

Библиографические ссылки

1. Крип Х. Г. Становление государственной власти в Китае. Империя Западная Чжоу / пер. с англ. Р. В. Котенко. СПб. : Евразия, 2001.
2. Коровкин В. В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. М. : Магистр, 2009.
3. Малькова Т. Н. История бухгалтерского учета : учеб. пособие. М. : Высш. образование, 2008.
4. Перепелкин Ю. Я. О деньгах в древнейшем Египте. М. : Изд-во вост. лит., 1960. – С. 162–171.
5. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горецкая, Д. А. Панков. М. : Велби ; Проспект, 2005.
6. Осипов Ю. М. Опыт философии хозяйства. М. : МГУ, 1990.
7. Хлыстов Е. А. История государства и права зарубежных стран : учеб.-метод. пособие. Улан-Удэ : ВСГАКИ, 2008.
8. Камерон Р. Краткая экономическая история мира : пер. с англ. М. : Рос. полит. энцикл. (РОССПЭН), 2001.
9. История мировой экономики : учебник для вузов / под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Марковой М. : ЮНИТИ, 1999.
10. Тимошина Т. М. Экономическая история зарубежных стран : учеб. пособие / под ред. проф. М. Н. Чепурина. М. : Юстицинформ, 2004.
11. Дымова Н. Э. Учет в Нидерландах // Бухгалтерский учет. 2001. № 20. С. 57–61.
12. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999.
13. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1985.

М. Е. Гаврилова, О. В. Чулкина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ СТАНОВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Рассматриваются проблемы идентификации управленческого учета в России, предпосылки его возникновения и становления, выделены основные проблемы его внедрения в практику российских предприятий и перспективы дальнейшего развития данной системы учета.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегическое планирование.

Вследствие развития рыночных отношений появилась необходимость создания такой информационной системы, которая формировала бы сведения для анализа, выбора и обоснования принимаемых решений, оперативного руководства организаций. Такой системой стал управленческий учет, данные которого предназначены только для внутренних пользователей.

В последнее время повысился интерес руководителей высшего и среднего уровня к управленческому учету, его внедрению и развитию. Управленческий учет служит тем средством управления организацией, которое позволяет повысить не только качество и оперативность получаемой информации и принимаемых управленческих решений, но и максимизировать результат деятельности, контролировать риски, составлять прогнозы развития на долгосрочную и краткосрочную перспективу.

Возникновение и развитие управленческого учета связано с тем периодом совершенствования учета, в котором планировались затраты и доходы организации, распространялось планирование не только по центрам ответственности, но и на организацию в целом. Процесс становления управленческого учета проходил в несколько этапов. На первом этапе сформировалась такая система учета, в рамках которой появилась возможность установления норм и нормативов затрат, определения отклонений фактических данных от нормативных показателей. В ходе второго этапа развития управленческого учета была разработана система переменных затрат, введено понятие «порог рентабельности», который позволяет увидеть зависимость между объемом производства и затратами. Дальнейшее развитие управленческого учета характеризуется усилением роли стратегического планирования и управления, применением экономико-математических методов планирования, использованием электронно-вычислительной техники, позволяющей решать новые и недоступные прежде задачи.

Проблема становления и развития управленческого учета в настоящее время является одной из самых дискуссионных в теории и практике управления хозяйствующими субъектами. Спектр мнений в части определения системы управленческого учета весьма широк. В узком смысле под управленческим учетом понимают подсистему бухгалтерского учета, включающую в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, в широком — систему управления предприятием, охватывающую все функции управления: планирование, организацию, учет, анализ, контроль, принятие решений.

Анализ работ зарубежных ученых показал, что в целом авторы сходятся во мнении по поводу определения управленческого учета. Так, К. Друри считает, что термин «управленческий учет» означает подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, контроль

и регулирование. Дж. Шанк и В. Говиндараджан лаконичны в определении управленческого учета, сводя его описание к трем фразам: ведение учета, разрешение проблем, привлечение внимания. Ч. Т. Хорнгрем и Дж. Фостер приводят следующее определение: «Управленческий учет – идентификация, сбор, измерение, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

Среди отечественных ученых нет единства в определении управленческого учета. Взгляды большинства отечественных авторов на систему управленческого учета могут быть разбиты на группы (табл. 1).

Таблица 1

Систематизация взглядов отечественных ученых на сущность управленческого учета

Подход к управленческому учету	Содержание взглядов
Бухгалтерский подход (Н. П. Кондраков, М. А. Вахрушина, М. А. Иванова)	Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления и контроля деятельности
Информационный подход (В. Э. Керимов, В. А. Чернов и др.)	Управленческий учет – интегрированная система подготовки информации для прогнозирования, планирования, нормирования и бюджетирования доходов и расходов, затрат и издержек производства, их контроля и анализа в целях управления и решения проблем развития организации
Процессный подход (С. А. Николаева, В. Б. Ивашкевич, О. Н. Волкова и др.)	Управленческий учет – процесс в рамках предприятия, который обеспечивает его управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственного управления и контроля хозяйственной деятельности. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций
Комплексный подход (Г. И. Пашигорьева, О. С. Савченко и др.)	Управленческий учет – комплексная отрасль знаний, объединяющая планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и управленческий анализ
Системный подход (И. Н. Герчигова, С. Н. Колесникова и др.)	Управленческий учет – система внутрифирменного управления, включающая в себя все существующие на предприятии системы учета

К первой группе следует отнести учёных, определения которых различаются лишь небольшими деталями и сводятся к тому, что управленческий учёт является системой накопления и обработки данных как производственного, так и финансового учёта для целей принятия и обоснования решений.

Вторая группа включает учёных, воззрения которых несколько сужают понятие управленческого учёта. Представителями этой группы являются Н. Г. Чумаченко [1, с. 65], С. С. Сатубалдин [2, с. 6], С. А. Николаева [3, с. 43] и др., уделяющие основное внимание практическим задачам управленческого учёта и тем самым сближающие его с производственным учётом.

В третью группу можно объединить мнения учёных, которые понимают управленческий учёт как систему реализации специальных приёмов и методов для накопления информации, необходимой при обосновании решений. Сюда относятся А. П. Зудалин [4, с. 34], К. Н. Нарibaев [5, с. 21], В. И. Ткач, М. В. Ткач [6, с. 74] и др.

В четвертую группу можно отнести ученых, которые рассматривают управленческий учет как комплексную отрасль знаний, объединяющую планирование, организа-

цию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и управленческий анализ.

Пятая группа включает учёных, которые рассматривают управленческий учет на основе системного подхода.

Широкий разброс мнений по проблеме идентификации управленческого учета объясняется несколькими причинами:

- в России термин «управленческий учет» законодательно не закреплён;
- в России управленческий учет как специальная область научных знаний и практической деятельности в настоящее время только формируется;
- начавшийся переход отечественной системы бухгалтерского учета на МСФО не предопределяет неизбежность полного восприятия предприятиями подходов промышленно-развитых стран к определению места и функциональной роли управленческого учета; продолжается поиск подходов, адекватных российским условиям;
- выбор дальнейших путей развития интегрированной учетной системы, адекватной инновационной экономике, требует, во-первых, более полной и глубокой идентификации институциональной природы хозяйства, во-вторых, реальной оценки современных геоэкономических условий его развития (турбулентности, мегаконкуренции, экономических войн за минералы и удобрения);
- вектор выбора интегрированной управленческой системы ведущих форм РФ лежит в области развития системного подхода, объектами которого являются подсистемы внутрифирменного управления, ближнего и дальнего окружения предприятия.

Становление управленческого учета пошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство прошлых и будущих периодов в различных классификационных аспектах.

Управленческий учет и его важнейшая составляющая – производственный учет – прошли долгие этапы эволюции. Со времен промышленной революции в Англии (2-я половина 18 в.) и до формулирования первых постулатов теории калькуляции (Д. Додзон в 1750 г.) центральной проблемой учета затрат становится распределение косвенных расходов. Первые научные работы в этой области появляются достаточно рано: Мартин Баттаил (1804 г.), Б. Делорме (1808 г.), Д. Ислер (1809 г.), Анселм Пауэр (1817 г.) выработали предложение об учете затрат по отдельным объектам (заказам), работам и процессам, о распределении общепроизводственных расходов на каждый продукт, в том числе с использованием специфических адресных баз распределения. Однако регулярные исследования в этой области относятся к первой-третьей четвертям 20 в., что обусловлено рядом факторов (табл. 2).

В конце третьей четверти 20 в. на теорию и практику управленческого учета станут оказывать влияние иные факторы, такие как развитие информационного общества, глобальная конкуренция, связь с внешним окружением.

Том Айбридж и Марко Лам предположили, что одним из факторов появления новых концепций и бурного роста систем комплексного управления затратами в послевоенной Японии стала потребность в оптимизации производства с учетом скудости производственных ресурсов и возможностей. Развивая эту идею, можно построить матрицу, описывающую влияние объективных факторов производственной среды (доступность ресурсов, ориентация экономических систем на производство или продажу ресурсов) на развитие тех или иных техник управленческого учета в отдельных странах (табл. 3).

Таким образом, несмотря на различия в социальных условиях, механизм управления народным хозяйством, правах собственности, Россия и США в 20 в. находилась под влиянием одних и тех же факторов развития производственного учета, что определило схожесть как направлений исследований, так и их результатов.

В настоящее время перед российскими предприятиями стоит две первостепенные задачи: как вести учет в условиях рыночной экономики и как разобраться в зарубежных принципах и методиках учета и отчетности.

Таблица 2

Факторы развития производственного учета

Фактор технологического прогресса	Результат
Развитие технологий индустриального производства, разделение труда, активная замена ручного труда машинным, автоматизация производственных процессов	Следствие: увеличение расходов, связанных с обслуживанием, содержанием, ремонтом оборудования. Проблемы: начисление и распределение амортизационных отчислений; установление связей между продуктами, выпускаемыми на оборудовании, и затратами на оборудование; разграничение и учет постоянных и периодических расходов
Укрупнение производств, усложнение технологических процессов и связей между ними	Следствие: рост накладных и общепроизводственных расходов. Проблемы: выявление связи между продуктами и отдельными компонентами расходов; необходимость классификации расходов по отношению к продуктам, по статьям калькуляции и в отдельных отраслях
Усиление роли и влияния инженерных кадров, выделение инженерного труда в особый род управленческого труда, появление иных профессий, выполняющих функции обслуживания производства	Следствие: рост расходов на управление производством, которые являются, с одной стороны, связанными с процессом производства, с другой – управленческими. Проблемы: поиск адекватной базы распределения этих расходов
Усиление разнообразия выпускаемой продукции, сокращение жизненного цикла продуктов, появление продуктов комплексного производства (совместно производимых)	Следствие: появление затрат совместного производства. Проблемы: распределение расходов между продуктами; выбор объекта калькулирования и калькуляционной единицы; распределение расходов между видами однородной продукции различных сортов; калькуляция продуктов в комплексных производствах
Создание интегрированных производств с цеховой и бесцеховой структурами управления	Следствие: рост многообразия накладных и косвенных расходов; сложная иерархическая структура мест возникновения затрат. Проблемы: организация учета затрат по местам возникновения затрат; выбор объектов учета расходов; построение иерархии объектов учета расходов

Решение данных задач связано с расширением круга объектов учета, приданием гибкости в применении существующих и введением принципиально новых методик учета, изменением места бухгалтера в управлении хозяйственными процессами.

За последние годы осуществлены попытки объяснения теоретических основ управленческого учета на примере зарубежных стран. Четкого определения специфических для России функций этого вида учета пока не выработано.

Переход на рыночные отношения, изменения в организации бухгалтерского учета настоятельно требуют решения данной проблемы, тем более, что в России и состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и нормы обязательных, а также амортизационных отчислений, и налоговая система подвержены достаточно частым изменениям.

Таблица 3

Связь исследований в области управленческого учета с производственными факторами

Преимущественная ориентация экономической системы	Количество ресурсов в экономической системе	
	Недостаточное	Достаточное
Производство продукции, в том числе на внешний рынок	Япония. Ориентиры управленческого учета: – контроль и управление затратами (кайзен-костинг, тагет-костинг, кружки качества); – совмещение контроля и планирования ресурсного потребления и логистики (системы Lean Production, в том числе Just-in-Time, Теория ограничений, «Канбан»)	США, Япония, Россия 20 в. Ориентиры управленческого учета: – теория учета затрат и калькулирования себестоимости, в том числе в отраслях; – совмещение производственного учета и традиционного планирования (стандарт-кост, бюджетирование); – развитие оперативного учета, в том числе в производстве (оперативный учет незавершенного производства); – системы управления стоимостью
Торговля, производство на внутренний рынок	Страны третьего мира Ориентация управленческого учета: – относительно слабое развитие учета как такового, и производственного в частности; – тактика «следования за лидером» (адаптация элементов зарубежных систем к потребностям локальных компаний)	Страны Ближнего Востока, Россия 21 в. Ориентиры управленческого учета: – тактика «следования за лидером»; – приоритет комплексным системам управления достижениями, акцент которых делается на максимизацию эффективности компании (учет по центрам ответственности; система сбалансированных показателей); – производственному учету и управлению затратами уделяется меньше внимания

В России управленческий учет получил более широкое распространение в филиалах западных компаний и крупных российских компаниях. Встречаются два типа отношений к управленческому учету.

Первый тип отношения характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний, которые хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются с большой задержкой во времени на уровне материнской компании. К сожалению, в этом случае теряется роль оперативных данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления.

Другой тип отношения к управленческому учету свойственен крупным российским предприятиям, где знакомы с проблемами налогообложения и имеется развитый аппарат бухгалтерии. Такие корпорации, решая задачи постановки системы управленческого учета, на первый план выдвигают проблемы учета затрат и оценки себестоимости продукции, в первую очередь запасов готовой продукции. Постановкой управленческого учета в этих компаниях занимаются главные бухгалтеры. В результате реализуется функциональность, почти полностью дублирующая инструкции и положения по ведению финансового учета для целей налогообложения.

Появляются в последнее время предприятия, пытающиеся использовать и расширять мировой опыт управленческого учета, адаптировать его к условиям российского рынка. Это, как правило, молодые и агрессивно развивающиеся компании, работающие в развитых секторах рынка в условиях жесткой конкуренции.

И все же на большинстве российских предприятиях управленческий учет не ведется или развит очень слабо. Причиной этого является недостаточное понимание сущности управленческого учета в компании.

В практике российских предприятий большинство из них отталкивается от принципа, что управленческий учет – это учет затрат, и систему управленческого учета сводят к системе учета затрат и распределения их по центрам финансовой ответственности, центрам затрат, видам выпускаемой продукции. Действительно, роль управления затратами велика – только изменив систему учета затрат на предприятии, можно существенно повлиять на прибыль.

Однако главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей предприятия, и по этой причине система управленческого учета должна включать в себя и систему сбора информации по конкурентам, покупателям, качеству продукции, и информацию об эффективности организационной структуры компании, методов стимулирования, т. е. должна охватывать все службы предприятия и весь спектр данных о его деятельности.

Следовательно, на современном этапе развития экономики важнейшей задачей является совершенствование системы управления производством на основе единых принципов планирования, учета, оценки, калькулирования, анализа и контроля. В этих условиях неизмеримо возрастает роль управленческого учета, являющегося необходимым инструментом в мобилизации всех имеющихся резервов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятий.

Проблемы, связанные с постановкой управленческого учета, можно обобщенно сформулировать следующим образом:

- сложность в определении квалификации и подборе специалистов, в чьи обязанности входит постановка и ведение управленческого учета;
- отсутствие понимания руководством и сотрудниками предприятия данного участка работы (отсюда проистекает недостаточное взаимодействие между специалистами и руководством, между специалистами и другими сотрудниками предприятия);
- отставание на других участках работы: слишком большое различие между бухгалтерским и налоговым учетом, отсутствие четкой структуры предприятия;
- отсутствие идеологии на предприятии, которая обеспечивала бы работу коллектива как единого целого, отношения взаимопомощи, взаимного уважения и осознание ответственности за предоставляемую информацию;
- сложность в техническом обеспечении функционирования системы управленческого учета: отсутствие необходимой компьютерной техники, программного обеспечения и т. п.

Достоверность информации системы управленческого учета зависит от многих факторов: были ли грамотно выделены и учтены цели предприятия и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета; правильно ли выбраны центры финансовой ответственности; соответствует ли технология бизнес-процессов задачам компании и планируемой системе управленческого учета; правильно ли выбрана система распределения накладных расходов; как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов; какая система мотивации персонала принята в организации.

К основным факторам, определяющим развитие системы управленческого учета относят:

- поддержку стратегического развития и планирования;
- поддержку принятия решений в таких областях, как инвестиционные проекты, приобретение нового бизнеса и запуск новой продукции;
- принятие решений по ценообразованию;

- необходимость отвечать все увеличивающимся потребностям рынка на предмет информации о результатах деятельности как фактических, так и прогнозируемых;
- необходимость понимать сравнительные результаты деятельности различных частей бизнеса, чтобы принимать взвешенные и обоснованные решения в отношении будущего направления развития каждого отдельного бизнеса.

Исходя из определенных факторов перспектива управленческого учета, по нашему мнению, имеет следующие направления:

- стратегический управленческий учет;
- управленческий анализ.

Основная цель стратегического управленческого учета – это разработка мер и мероприятий для успешной работы предприятия в долгосрочной перспективе путем развития его производственного потенциала. В качестве затрат здесь рассматриваются капитальные вложения (инвестиции), а результатом считается не только потенциальная величина прибыли, но и развитие производства, влияние его на рынок товаров, труда и капитала.

Другой важной составляющей управленческого учета и перспективным направлением его развития считается управленческий анализ.

Первостепенной целью управленческого анализа является изучение прошлой, текущей, а главное, будущей деятельности структурных подразделений организации, основанное на прогнозировании их доходов, расходов и финансовых результатов при выборе подразделениями той или иной хозяйственной тактики.

Управленческий учет в современных рыночных условиях должен приобрести интегрированный характер, включить в себя не только учет производственных затрат, но и ряд локальных видов учета – учет инновационной деятельности, интеллектуального, клиентского, структурного и человеческого капитала в целом, а также информацию о внешнем окружении фирмы.

Правильно поставленный управленческий учет даст информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятия и планирования его дальнейшей деятельности, предоставит базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабдит механизмами контроля за исполнением принятых решений.

Библиографические ссылки

1. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учет. М. : Дело и Сервис, 2005.
2. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Инфра-М, 2009.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. М. : Финстатинформ, 2005.
4. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Юристъ, 2003.
5. Chardonnet L. Encyclopedia des technique de Gestion. Comptabilite analytique. Paris : Delmas et C., 1972.
6. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М. : Финансы и статистика, 2003.
7. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. М. : ЮНИТИ, 2002. С. 39.
8. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2004.
9. Керимов В. Э., Селиванов П. В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 4. С. 134–142.

К. В. Грищева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СРАВНЕНИЕ РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрены основные различия в концептуальных принципах учета по международным и российским стандартам учета, которые ведут к расхождениям в отчетной информации, представленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, принципы учета, допущения, требования, Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, трансформация отчетности.

В связи с развитием международных отношений постепенно формируется единый мировой рынок с единой системой учета и отчетности. Именно международные стандарты призваны унифицировать правила финансовой отчетности. МСФО не привязаны к законодательству отдельной страны, а являются наднациональными стандартами.

Несмотря на сближение российских правил учета с требованиями международных стандартов, до сих пор сохраняется ряд отличий, которые ведут к расхождениям в отчетности, составленной по российским и международным стандартам учета.

При сравнении российской и международной систем учета определяется основное различие в концептуальных принципах учета и формирования показателей отчетности, что приводит в дальнейшем к возникновению частных различий в процедурах бухгалтерского обобщения информации о конкретных учетных объектах и процессах.

Согласно российской системы нормативного регулирования, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [2].

В МСФО целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании [1].

В целом цель бухгалтерской отчетности, сформулированная в РСБУ, совпадает с формулировкой цели в МСФО. Но РСБУ традиционно ориентируются на запросы регулирующих органов, в первую очередь налоговых, в то время как МСФО ориентированы главным образом на широкий круг пользователей, имеющих действительный или потенциальный финансовый интерес в субъекте отчетности: акционеров, инвесторов и контрагентов.

Одним из принципиальных отличий российского бухгалтерского учета от МСФО является жесткая регламентация действий бухгалтера. В связи с этим российские бухгалтеры, не привыкшие к относительной свободе действий, основанной на профессиональном суждении, сталкиваются со значительными трудностями при подготовке отчетности по МСФО.

Проблему взаимосвязи целей финансового учета в РФ и международной учетной практике можно сформулировать следующим образом: цель учета и отчетности одна –

обеспечение достоверной информацией внешних пользователей отчетности, но условия функционирования предприятий в РФ и в развитых странах различны.

Отличия в российской и зарубежной системах учета предопределяют расхождения между принципами учета, принятыми в России и предусмотренными МСФО.

Принципы составления финансовой отчетности по МСФО подразделяются на две группы:

- основополагающие допущения, на которых базируется финансовая отчетность;
- качественные характеристики информации финансовой отчетности.

Основополагающие допущения состоят из двух базовых принципов учета:

- учет по методу начисления;
- непрерывность деятельности компании.

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г., аналогично МСФО выделены две группы принципов составления финансовой отчетности:

- основные допущения при организации бухгалтерского учета;
- требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете [4].

В Концепции бухгалтерского учета в России два допущения аналогичны с МСФО. Но в России «метод начисления» звучит как «допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности». Формулировка допущения непрерывности деятельности предприятия стала причиной различного его толкования. Концепция допускает лишь одну ситуацию, в которой компания продолжает работать непрерывно в обозримом будущем, но порядок формирования отчетности в случае, если компания ликвидируется или останавливает свою деятельность, не регламентируется. Также не объясняется, как составлять отчетность, если компания не отвечает требованию непрерывности деятельности.

В Концепции, в отличие от МСФО, содержится еще два допущения:

- допущение последовательности применения учетной политики;
- допущение имущественной обособленности организации.

Практическая реализация допущения имущественной обособленности организации в России приводит к тому, что при отражении активов в учете юридическая форма преобладает над экономическим содержанием.

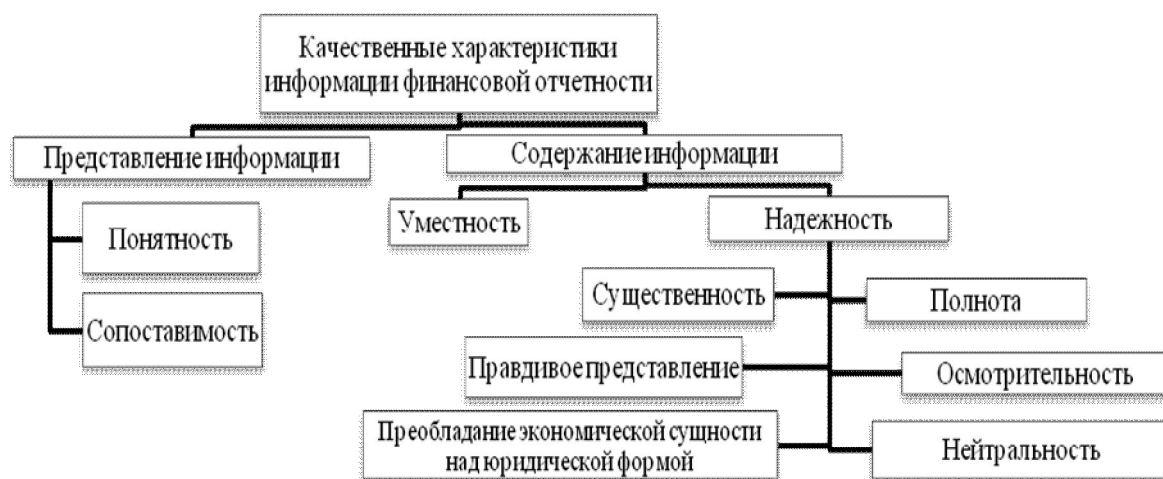
В МСФО допущение имущественной обособленности прямо не определено, но в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности сформулировано допущение единой экономической (хозяйствующей) единицы, предполагающее для целей составления финансовой отчетности наличие самостоятельного предприятия, которое отделено от своих владельцев и других экономических субъектов.

Таким образом, требование международных стандартов в отношении обособления экономических единиц менее категорично. Согласно принципам составления финансовой отчетности по МСФО одним из оснований для признания актива является наличие у организации контроля над соответствующим активом, а не формальных юридических прав на владение и распоряжение им.

Качественные характеристики делают представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. В МСФО выделяются четыре основные качественные характеристики информации (см. рисунок):

- понятность;
- сопоставимость;
- уместность;
- надежность.

В РСБУ ко второй группе принципов относятся требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете – полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности. Данные нормы ПБУ 1/2008 заимствованы из МСФО. Однако российское законодательство и российская практика в этой части – это лишь определенная трактовка МСФО, не всегда соответствующая оригиналу. Поэтому существуют некоторые различия в интерпретации учетных принципов (см. таблицу).



Классификация качественных характеристик информации финансовой отчетности

Также существуют различия в оценках стоимости элементов отчетности. Большая часть оценок при составлении отчетности по МСФО производится на основе справедливой стоимости. Для определения справедливой стоимости необходима информация о сделке с аналогичным активом или обязательством, в которой обеспечивается соблюдение условий:

- 1) сделка совершается между независимыми (несвязанными) сторонами;
- 2) стороны хорошо осведомлены об условиях сделки и среднерыночных условиях сделок с аналогичными активами и обязательствами;
- 3) стороны совершают сделку без принуждения [3].

В РСБУ отсутствует понятие справедливой стоимости, которое определяется в МСФО как сумма денежных средств, за которую можно продать актив или погасить обязательство при совершении сделки между желающими совершить сделку независимыми друг от друга сторонами. В российском учете, как правило, показывается только остаточная стоимость. Регулярно переоценивают свое имущество лишь немногие организации.

Существующие различия не позволяют перенести напрямую систему финансового учета МСФО на российское предприятие. В России уже накоплен большой опыт, сложилась национальная система бухгалтерского учета. Поэтому необходимо адаптировать международные стандарты к российской специфике, постепенно совершенствуя РСБУ для формирования финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

В данном случае необходима трансформация полученной системы показателей бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам в систему показателей, соответствующих МСФО.

**Сравнительная характеристика соответствия требований
РСБУ положениям МСФО**

Наименование	РСБУ	МСФО
Требование полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (п. 7 ПБУ 1/2008)	Информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее создание (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности, п. 38)
Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (п. 7 ПБУ 1/2008)	Своевременное отражение информации в отчетности с учетом соблюдения баланса между уместностью и надежностью информации (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности, п. 43)
Требование осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п. 7 ПБУ 1/2008)	Требование осмотрительности изложено в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, п. 37
Требование приоритета экономического содержания над юридической формой	Отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (п. 7 ПБУ 1/2008)	Операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности, п. 35)
Требование непротиворечивости	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (п. 7 ПБУ 1/2008)	Соответствующее требование МСФО не определено
Требование рациональности	Рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (п. 7 ПБУ 1/2008)	Соотношение выгод от финансовой отчетности и затрат на ее составление

Трансформация отчетности – это проведение анализа финансовой отчетности по РСБУ и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного набора финансовых отчетов, соответствующих МСФО. Суть трансформации – дополнительная интерпретация первичной бухгалтерской информации в соответствии с требованиями МСФО. Преимуществами трансформации отчетности являются невысокие финансовые и временные затраты. Вместе с тем отчетность, полученная в результате трансформации, имеет высокий информационный риск, поскольку при ее осуществлении неизбежны субъективные оценки. Однако величина этого риска напрямую зависит от квалификации исполнителей. Таким образом, одним из ключевых факторов качества услуг по трансформации отчетности является выбор специалиста в области МСФО, профессиональное суждение которого позволит избежать недостоверности отчетности.

Еще одно отличие в целях составления отчетности в МСФО и РСБУ прямо не следует из приведенных определений, но существование его подтверждается результатами анализа большинства МСФО.

Если для российских пользователей отчетности наибольший интерес представляет информация о финансовых результатах деятельности компании, то конкретное содержание международных стандартов, с нашей точки зрения, в большей степени направлено на формирование достоверной информации о финансовом положении компании, чем о ее финансовых результатах. Свидетельством тому являются и жесткие требования, предъявляемые к процедурам признания активов, и введение требований по их оценке на основании справедливой стоимости.

Действующая система бухгалтерского учета в РФ существенно отличается от учета операций, осуществляемых в соответствии с международными правилами учета. Российские методы учета не отражают всей информации согласно МСФО, а именно: различная степень детализации, по-разному отражается документальное признание задолженности и денежных средств, возможна также неоднозначная интерпретация данных по некоторым видам операций.

Проблема несовпадения российских принципов бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности обсуждается в нашей стране уже давно. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой отчетности. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая составляется в соответствии с российской системой учета, используется главным образом органами государственного регулирования и статистики.

Основные различия заключаются в следующем.

Одним из обязательных принципов в МСФО, является приоритет содержания над формой.

В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. Российские принципы бухучета основываются исключительно на строгом соблюдении законодательных норм, т. е. отдают предпочтение форме, а международные стандарты, призванные отражать реальную экономическую сущность операций, ставят во главу угла содержание. Вторым основным отличием является схема учета затрат.

В соответствии с МСФО учет доходов и расходов ведется по принципу начислений, а РПБУ требуют применения и метода начислений, и кассового метода. Согласно методу начисления результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены. Результаты операций отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность кредитных организаций тех периодов, к которым они относятся. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду, что приводит к несвоевременности учета этих операций с точки зрения МСФО. Это различие в моменте учета операций вытекает также и из несоблюдения в РПБУ принципа преобладания сущности над формой.

Выяснив особенности российской учетной политики, можно определить основные условия перехода российских предприятий на международные стандарты финансовой отчетности.

Первое условие. При переходе на МСФО следует учитывать тот факт, что российская система бухгалтерского учета базируется на жестких, однозначно трактуемых инструкциях, указаниях, положениях и иных нормативных актах, обязательных для выполнения. Создание таких регламентирующих документов обусловлено в первую очередь интересами государства в лице различных контролирующих органов.

Международные стандарты жестких нормативов не предполагают. Они устанавливают такие понятия, как «справедливая стоимость», «амортизированные затраты», «финансовые активы», «производные инструменты» и т. д., а кредитные организации самостоятельно в своей учетной политике «домысливают» эти понятия, превращая их в порядок ведения бухгалтерского учета тех или иных операций.

Второе условие. Применение банками таких принципов составления отчетности, как «метод начислений», «приоритет содержания над формой» приводит к существенным изменениям финансовых результатов деятельности банков, а также к изменениям размеров собственных средств (капиталов) банков.

Третье условие. Основное требование, предъявляемое к отчетности по МСФО, – прозрачность. Международные стандарты обязывают банки сообщать о себе всю информацию, которая может быть полезна пользователям информации. Например, выдача кредита инсайдеру должна быть отражена в отчетности или раскрыта в пояснительной записке к отчетности, а если банком учтен вексель дочерней компании, то банк должен указать этот факт в отчетности по МСФО.

Таким образом, переход российских банков на ведение учета и составление отчетности по МСФО можно разбить на два этапа. На первом этапе предполагается ведение учета в соответствии с российской учетной политикой, а для составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО целесообразно использовать метод трансформации. На втором этапе следует изменить правила ведения бухгалтерского учета так, чтобы отчетность, составленная на основе данных бухгалтерского учета, в полной мере соответствовала требованиям МСФО.

Библиографические ссылки

1. Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс] : пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. URL: www.accountingreform.ru.
2. Бухгалтерская отчетность организации : положения по бухгалтерскому учету : утв. приказом Минфина от 6.07.1999 г. №43н.
3. Ковалев А. Е. Подготовка и анализ отдельной и консолидированной отчетности по МСФО. М. : ООО «1С-Публишинг» ; СПб. : Питер. 2008.
4. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / под ред. М. А. Вахрушиной. М. : Омега-Л, 2009.

Г. В. Денисенко, А. В. Кабанова, Е. А. Лапенков
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассмотрены основные составляющие, задачи и цели системы внутреннего контроля. Определены проблемы, возникающие при аудите системы внутреннего контроля (СВК) и предложены пути их решения.

Ключевые слова: внутренний контроль, эффективность управления.

В настоящее время СВК на предприятии приобретает особенно важное значение. В частности, она актуальна для открытых акционерных обществ с разветвленной сетью филиалов и структурных подразделений, региональных сетевых компаний, холдингов, объединяющих в себя большое количество юридических лиц, а также компании, составляющие свою финансовую отчетность в формате Международной системы финансовой отчетности (МСФО).

Рост конкуренции на рынке, а также работа компаний в условиях крайней нестабильности, приводит к необходимости постоянно снижать издержки предприятия, изыскивая потенциальные резервы на всех стадиях производства и реализации продукции. Все это делает крайне трудным сохранение прозрачности бизнеса для руководителей и собственников предприятия.

В рыночных условиях, характеризующихся высокой неопределенностью и нестабильностью внешней среды, эффективное управление предполагает целый спектр плановой и контрольной работы. Усиление конкурентных отношений на мировых и отечественных рынках, стремительное развитие и смена технологий, растущая диверсификация бизнеса, усложнение бизнес-проектов и другие факторы обуславливают новые требования к системе внутреннего контроля компании. В современных условиях внутренний контроль компании должен присутствовать на всех уровнях управления. Практически эффективная система внутреннего контроля – это гарантия успешной деятельности компании.

Основой СВК является информационное обеспечение контрольной деятельности, включающее оперативную, плановую, нормативно-справочную информацию, классификаторы технико-экономической информации, системы документации (унифицированные и специальные).

Ключевой для СВК является информация о степени управляемости объекта контроля, т. е. информационная прозрачность данного объекта для возможности принятия эффективных управленческих решений (управления объектом). Качество информации в системе внутреннего контроля определяется по таким критериям, как достаточность, достоверность, своевременность, аналитичность.

Система внутреннего контроля – это система мер, направленных на выявление и устранение финансовых, правовых, производственных и прочих рисков, а также на выявление фактов хозяйственной деятельности, связанных с преднамеренным или непреднамеренным нарушением сотрудниками своих обязанностей, повлекшим за собой ухудшение финансового состояния предприятия или его деловой репутации [1].

Основные цели функционирования СВК следующие:

- сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов компании;
- своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение эффективного функционирования компании ее устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции [2].

Функционирование СВК призвано сводить к минимуму различного рода риски в деятельности компании. Реализация целей системы внутреннего контроля обеспечивается взаимосвязями и взаимодействием различных ее элементов, позволяющих достичь конкретные показатели, по которым можно судить об эффективности управления и развития компании.

Основные задачи СВК заключаются в достижении следующих показателей эффективности управления:

- соответствия деятельности компании принятому курсу действий и стратегии;
- устойчивости компании с финансово-экономической, рыночной и правовой точек зрения;
- сохранности ресурсов и потенциалов компании;
- уровня полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;
- рационального и экономного использования всех видов ресурсов;
- соблюдения работниками компании установленных администрацией требований, правил и процедур;
- соблюдения требований федеральных законов и подзаконных актов РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Реализация этих и многих других задач обуславливает создание в компании эффективной системы внутреннего контроля. Кроме того, организация внутреннего контроля позволяет снизить издержки на внешний аудит. Но как бы внимательно и добросовестно не относилось руководство и персонал экономического субъекта к реализации контрольных мероприятий, не может быть абсолютной уверенности, что СВК полностью отвечает предъявляемым требованиям. Даже при самой отлаженной системе всегда существует вероятность возникновения сбоев.

Следует отметить наиболее значительные причины возникновения проблем в СВК:

- объективное ограничение затрат на организацию СВК;
- влияние субъективного человеческого фактора, и вероятность того, что средства СВК не будут предупреждать и своевременно обнаруживать существенные искажения бухгалтерской отчетности.

Решать сложившиеся проблемы можно различными способами, мы предлагаем наиболее простые и эффективные из них:

- выделение должного финансирования для СВК;
- предупреждение и своевременное обнаружение искажений в бухгалтерской и финансовой отчетности;
- контроль за деятельностью персонала в организации.

В заключение стоит отметить, что не следует считать внутренний контроль панацеей от всех бед. СВК – не гарантия успеха или, по крайней мере, выживания бизнеса, надежности и достоверности финансовой отчетности и соответствия законодательству. Это лишь инструмент, призванный содействовать повышению эффективности и достижению поставленных целей, предотвращению возможных убытков и потерь. Практика показывает, что инвестиции в СВК окупаются в течение полугода, а затраты на поддержание действующей системы существенно ниже, чем стоимость выявляемой неэффективности.

Библиографические ссылки

1. Михайленко В. Создание и реформирование службы внутреннего контроля [Электронный ресурс] // Охранная деятельность : электрон. жур. 2009. URL: www.psj.ru/saver_people/detail.php?ID=23468.

2. Внешний аудит и внутренний контроль: организация оптимального взаимодействия [Электронный ресурс] // Экономика и жизнь. 2010. № 19. URL: <http://www.cba.ru/files/19-16-C361196FFD5949E789BA7A060778DEE5.pdf>.

Г. В. Денисенко, Е. М. Четыркина, А. В. Шумкова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОЦЕНКА ГИПОТЕЗЫ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Рассмотрены аспекты оценки гипотезы непрерывности деятельности, перечислены факторы, влияющие на вероятность продолжения деятельности организации, приведены процедуры, необходимые при проведении оценки допущения непрерывности.

Ключевые слова: непрерывность деятельности, финансовые, производственные и рыночные признаки.

К важнейшим задачам, решаемым в процессе экономического анализа в аудите, относится оценка допущения непрерывности деятельности организации. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности», разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

«В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности» [1].

Эта оценка важна для всех лиц, в частности, для поставщиков, покупателей, кредиторов, а также налоговых органов. Сомнение в возможности дальнейшего функционирования организации, выраженное в аудиторском заключении, как правило, ведет к возникновению у организации множества проблем.

Причины, вследствие которых снижается вероятность продолжения деятельности организации, могут быть следующие:

- 1) макроэкономические, связанные со снижением деловой активности в стране, увеличением налоговой нагрузки, укреплением курса национальной валюты, роста процентных ставок, масштабным банковским кризисом;
- 2) отраслевые и рыночные, проявляющиеся в снижении деловой активности в стране вследствие цикличности, ухудшении конъюнктуры в отрасли и на отдельных рынках, ужесточении методов государственного регулирования отрасли;
- 3) внутренние, включающие некомпетентное руководство и недобросовестные действия, связанные с выводом прибыли, активов, необоснованным обременением обязательств.

Гипотеза непрерывности деятельности организации оценивается на основе финансовых, производственных и рыночных признаков. При этом одним из важнейших элементов оценки непрерывности деятельности организации является *оценка финансовых признаков*. В этом случае целесообразно применить следующие аналитические процедуры: анализ финансовой устойчивости, анализ собственного капитала и стоимости чистых активов, анализ обязательств, анализ рентабельности (прибыльности), анализ кредитоспособности и вероятности банкротства.

В процессе оценки допущения непрерывности деятельности кроме оценки финансовых признаков обязательен *анализ производственных признаков*, в частности, могут применяться следующие аналитические процедуры: анализ состояния основных средств и инвестиционной активности организации, анализ обеспеченности оборотными активами, анализ персонала организации на предмет сохранности кадровой базы.

В ходе *оценки рыночных признаков*, осуществляемых в процессе оценки допущения непрерывности деятельности, используются следующие аналитические процедуры: оценка рыночной конъюнктуры, оценка степени диверсифицированности в отношении поставок ресурсов и реализации продукции, оценка конкурентоспособности продукции организации [2].

В случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

- проверить планы аудируемой организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения непрерывности деятельности;
- путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;
- потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем.

Аудитор вправе запросить у аудируемого лица информацию относительно его деятельности в будущем, в том числе планов получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том, появились ли какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения аудируемым лицом собственной оценки перспектив непрерывности деятельности. Аудитор должен стремиться получить достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

Если на основе выполненных дополнительных процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудитор считает, что аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитор делает вывод о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым, и выражает отрицательное мнение.

Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как поручительство аудитора в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным [1].

Библиографические ссылки

1. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица : правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11: принято постановление правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405. МСА – 570.
2. Мельник М. В., Когденко В. Г. Экономический анализ в аудите : учеб. пособие для вузов. М. : Юнити, 2007.

И. С. Жиганова, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

ТАРГЕТ-КОСТИНГ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Рассматриваются особенности функционирования системы таргет-костинг её эволюцию. Приведены примеры использования системы в мировой практике. Обсуждаются перспективы и проблемы внедрения системы таргет-костинг в российских организациях.

Ключевые слова: таргет-костинг, целевая себестоимость, целевое управление затратами, стратегия, рынок.

Залогом успеха эффективной предпринимательской деятельности является успешное продвижение своей продукции на современном высококонкурентном, насыщенном рынке. Сегодня российскому предприятию, стремящемуся к лидерству, недостаточно делать просто хороший продукт, необходимо понимание того, какой новый продукт потребуется на рынке завтра и какую цену за него будет готов заплатить покупатель. В условиях неценовой конкуренции возрастает роль и значение управления себестоимостью, когда цена на товар определена рынком, и разработчики нового изделия должны в первую очередь ориентироваться на собственные ресурсы. Расчет целевой себестоимости позволит хозяйствующему субъекту свести к минимуму возможные ошибочные решения при выводе нового продукта на рынок.

В связи с этим целью данной статьи является рассмотрение особенностей функционирования системы таргет-костинг.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть эволюцию системы;
- изучить особенности внедрения системы;
- сформулировать проблемы внедрения системы организациями России.

Родиной концепции таргет-костинг является Япония. Впервые ее применили в 1965 г. в корпорации Toyota [1].

Тоширо Хиромото был первым, кто употребил современную формулировку «таргет-костинг» в своей статье 1988 г., где сравнивал системы производственного учета США и Японии [2]. Ранее термин «таргет-костинг» в англоязычной деловых и профессиональных изданиях не употреблялся.

Таргет-костинг – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями. Именно с такой позиции ее и рассмотрим.

Наибольшее распространение система таргет-костинг получила на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции, и прежде всего в инновационных отраслях: автомобилестроении, производстве электроники, т. е. там, где японские предприятия ведут агрессивную маркетинговую политику, вытесняя конкурентов даже с национальных рынков. На сегодняшний день в Японии более 80 % крупных компаний [3] (Toyota, Nissan, Sony, Cannon, Olympus, и мн. др.) ак-

тивно работают по системе таргет-костинг. Следует заметить, однако, что по сравнению с японскими компаниями, американские компании внедряют систему таргет-костинг значительно медленнее. Это объясняется их большей приверженностью привычным инструментам управления затратами и методам калькулирования себестоимости, которые традиционно используются в американской модели управленческого учёта.

Кроме сферы производства инновационных продуктов система таргет-костинг все чаще находит свое применение на предприятиях сферы обслуживания, а также в неприбыльных организациях. Например, в медицинских клиниках США [4] систему использовали еще в начале 1990-х годов. Исследуя динамику проникновения идеи таргет-костинг в разные отрасли и сферы деятельности, можно предположить, что резервы этой концепции ещё далеко не исчерпаны.

Система целевого управления затратами таргет-костинг основывается на очень простой идее: если для успешного бизнеса изделие нужно продавать по цене, не превышающей рыночную, то определение себестоимости будущей продукции начинается именно с установления цены на нее [5]. Идея, положенная в основу концепции таргет-костинг, нова и революционна. Японские менеджеры традиционную затратную формулу ценообразования: *цена = себестоимость + прибыль*, в концепции таргет-костинг трансформировали в равенство: *себестоимость = цена – прибыль*. Это новое решение позволило получить прекрасный инструмент опережающего контроля и экономии затрат еще на стадии принятия решения о модернизации или выпуске нового продукта.

Система таргет-костинг предусматривает расчет целевой себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т. е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги. Затем «обратным счетом» определяют приемлемую целевую себестоимость, обеспечивающую достаточный уровень целевой прибыли, т. е. разницу между доходами и расходами предприятия, удовлетворяющую владельцев компании. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, себестоимость которого уже заранее рассчитана.

Инженерная разработка продукта на японских предприятиях, где концепция таргет-костинг прошла длительную «обкатку», отличается от подхода, доминирующего в западных компаниях. Например, процесс усовершенствования продукта на Западе осуществляется следующим образом: *проектирование > себестоимость > перепроектирование*.

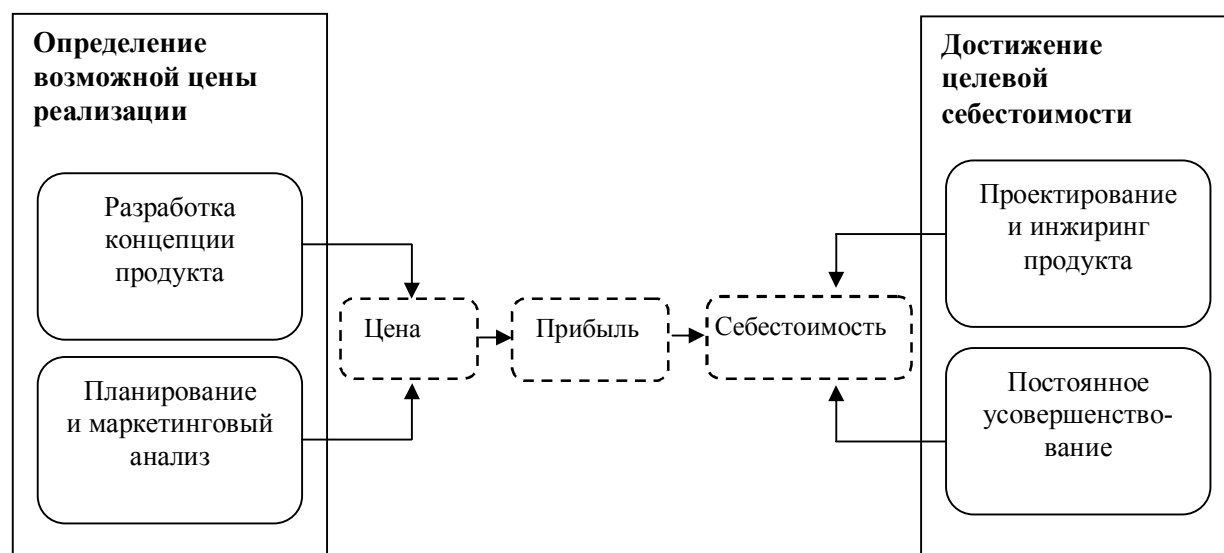
В Японии этот же процесс в соответствии с идеологией система таргет-костинг приобретает другой вид: *себестоимость > проектирование > себестоимость*.

Итеративный подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Необходимость постоянно удерживать в голове целевую себестоимость ограждает инженеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведёт лишь к выходу на новый виток перепроектирования продукта.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Когда многократные изменения пробного проекта завершены, и сметная себестоимость не превышает целевую, оформляется конечный вариант проекта, который передается в отдел производства. На протяжении первых месяцев производства фактические затраты, как правило, несколько превышают целевые из-за проблем, связанных с освоением новой модели, но затем, после выяснения причин отклонений и их ликвидации, все приходит в норму [6].

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у менеджеров, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров – специалистов по управленческому учету. Все эти люди связаны одной целью – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью [7].



Процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг)

Особенностью системы таргет-костинг можно считать совмещение с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности различными стратегиями. Эта система хорошо трансформируется в стратегический управленческий учет – относительно новое и перспективное направление управленческого учета. Родившись в Японии, данная концепция существенно отличается от американского метода стандарт-кост, который используется в основном для контроля затрат и оценки результативности. Система таргет-костинг же поддерживает стратегию снижения затрат еще на стадии проектирования продукта.

В концепции таргет-костинг маркетинг словно «накладывается» сверху на управленческий учет, т. е. функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. При использовании системы таргет-костинг вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью.

Список компаний, успешно применяющих систему таргет-костинг в разных отраслях промышленности, достаточно велик, поэтому остановимся лишь на некоторых.

Корпорация Nissan уже давно использует таргет-костинг для одновременного достижения двух целей: предоставления покупателям качественных автомобилей и получения целевой прибыли для своих акционеров. Система таргет-костинг помогает специалистам фирмы контролировать производственные затраты ещё на стадии разработки продукта, когда намного легче вносить изменения в дизайн автомобиля и его комплектацию, чем на стадии производства.

В 1990 г. фирма Chrysler оказалась в непростой финансовой ситуации. Руководство Chrysler решило, что изменения в их компании просто необходимы. Среди многих других новшеств менеджеры Chrysler изучили и внедрили систему таргет-костинг, которая уже много лет успешно использовалась конкурирующими японскими компаниями. Таргет-костинг начали использовать в процессе проектирования и разработки практически всех новых моделей. Результат использования системы таргет-костинг был просто поражающим: одна из моделей была признана лучшим автомобилем 1994 г.

Высший менеджмент компании General Electric в начале 1990-х годов столкнулся с проблемами в производстве реактивных двигателей, спрос на которые упал, и прибыль резко уменьшилась. Руководство General Electric приняло решение о внедрении системы таргет-костинг (японского образца) в 1993 г. С самого начала менеджеры установили контакт со своими клиентами – авиакомпаниями, чтобы выяснить, как бы лучше перепроектировать двигатели и уменьшить их стоимость. Вскоре выяснилось, что двигатели для Boeing-747 и Boeing-767 можно делать без коллектора, так как клиенты полагали, что стоимость коллектора (10 тыс. долл.) значительно превышает его полезность.

Подобных примеров можно привести великое множество и каждый из них – свидетельствует о практической пользе таргет-костинг. Эта концепция, которую некоторые исследователи называют «стратегией, приводимой в действие рынком», по большому счету оправдывает свое стратегическое предназначение.

В России система таргет-костинг только начинает свое становление, хотя применять систему технически не так уж сложно. Главная преграда состоит в другом: для успешного внедрения таргет-костинг в организации должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками; коллектив должен быть единой командой, осведомленной и воспринявшей цель своей совместной работы, действующей как единое целое. Разбалансированность внутреннего механизма, неадекватная корпоративная культура – вот главные симптомы неблагополучной организации, в которой внедрение таргет-костинг практически с самого начала обречено на провал.

Анализируя опыт использования таргет-костинг японскими и западными компаниями, можно выделить ещё несколько возможных затруднений при внедрении системы организациями:

- время разработки нового продукта может неоправдано увеличиваться в процессе перепроектирования. Поэтому всегда нужно знать, когда следует остановиться и прекратить исследования, ведь далеко не всякий задуманный продукт можно приспособить к рыночным условиям;

- неумелое применение концепции таргет-костинг может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным контролем своих руководителей, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости. Могут возникнуть конфликты между проектировщиками, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать

предложения о снижении затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю.

Указанные негативные моменты все же не следует воспринимать как неустранимые. Каждый недостаток организации может быть устранен, если он вовремя идентифицирован и осознан именно как устранимый недостаток. Таргет-костинг действительно ценная концепция, являющаяся действенным способом предохранения от экономических неудач.

Библиографический список

1. Tanaka T. Target costing at Toyota // Journal of Cost Management. 1993. Vol. 7. № 1. P. 4–11.
2. Hiromoto T. Another hidden-Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. 1988. P. 4–7.
3. Kato Y. Target Costing Support Systems: Lessons from leading Japanese Companies // Management Accounting Research. 1993. Vol. 4.
4. Young D. Managing the Stages of Hospital Cost Accounting // Healthcare Financial Management. 1993. P. 58.
5. Менеджер в России и за рубежом. 2005. № 6.
6. Monden Y., Hamada K. Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies // Journal of Management Accounting Research. 1991. Vol. 3. P. 16–34.

© Жиганова И. С., Ёлгина Е. А., 2011

Л. М. Засыпкина, И. В. Федоренко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Рассматриваются вопросы учета обязательств бюджетного учреждения. На основе анализа требований к учетной информации об обязательствах сформулирована авторская методика бухгалтерского учета и контроля обязательств бюджетных учреждений.

Ключевые слова: обязательства, методика, бухгалтерский учет, бюджетное учреждение.

Учет и контроль расходов бюджетополучателей необходимы для оценки эффективности как бюджетных расходов конкретного получателя средств, так бюджетной сферы в целом. Многочисленные изменения порядка ведения бюджетного учета на уровне планирования и исполнения бюджетов и на уровне распорядителей и получателей бюджетных средств свидетельствуют о недостаточной информативности применявшихся ранее учетных систем и попытках поиска более информативных и полезных вариантов построения этих систем, что обуславливает актуальность темы исследования.

Исследуемая проблема выявлена и сформулирована на основе анализа применяемой методики учета обязательств, в том числе реализованной в специализированном программном обеспечении, а также требованиях законодательных [1] и нормативных документов Министерства Финансов РФ по бюджетному учету и отчетности. В качестве проблемы выступает недостаточная информативность методики бухгалтерского учета обязательств в бюджетных учреждениях.

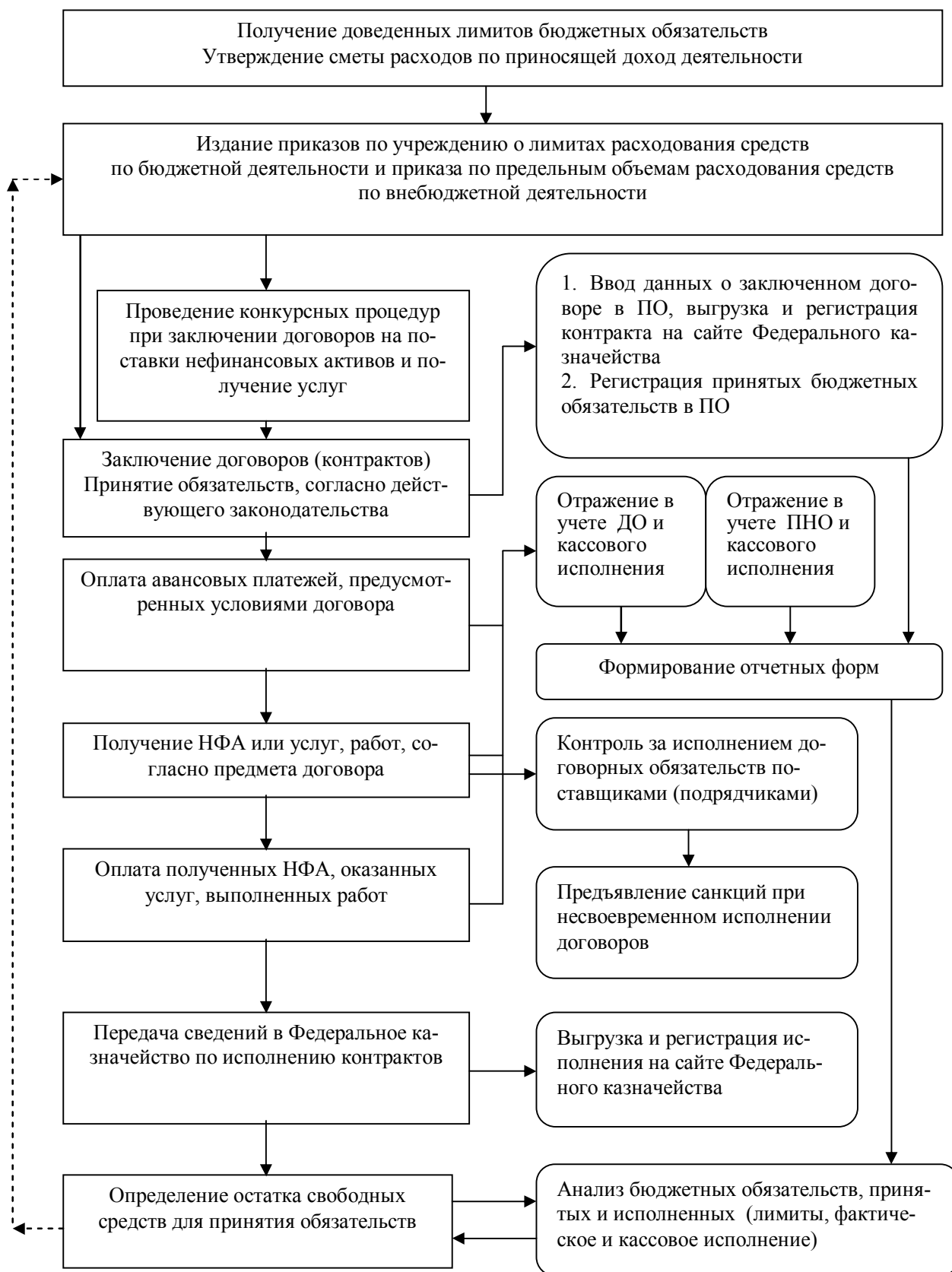
Объектом исследований являются бюджетные учреждения, а предметом исследований – бухгалтерский учет обязательств в бюджетных учреждениях.

Цель работы – разработка методики учета обязательств в бюджетных учреждениях в целях повышения информативности и полезности учетной и отчетной информации об обязательствах.

В качестве основных методов исследования использовались сбор и анализ информации, индукция и дедукция, моделирование, сравнительный анализ существующих методик учета обязательств.

На основе проведенного анализа учета бюджетных, денежных и публично-нормативных обязательств, а также их кассового исполнения [2] разработана авторская методика учета обязательств бюджетного учреждения (см. рисунок).

До каждого бюджетного учреждения в начале финансового года доводятся лимиты бюджетных обязательств по бюджетной деятельности, а по приносящей доход деятельности утверждаются сметы расходов. Эти документы являются основанием для дальнейшего принятия обязательств, так как именно они определяют тот объем средств, которым располагает учреждение на очередной финансовый год. На основании этих документов в учреждении должен быть издан приказ или иной локальный акт о лимитах финансирования на очередной финансовый год. Такой приказ должен определить направления расходования средств и их объемы, которые учреждение может затратить для выполнения возложенных на него задач.



**Методика бухгалтерского учета и контроля обязательств
в бюджетных учреждениях**

Примечание. НФА – нефинансовые активы, ПО – программное обеспечение, ДО – денежные обязательства, ПНО – публично-нормативные обязательства.

На основании известных объемов средств, утвержденных этим приказом, могут проводиться конкурсные процедуры по закупке услуг и материальных ценностей, которые учреждение использует в процессе своей деятельности. Для проведения конкурсных процедур определяется предмет контракта (договора) и сумма. В зависимости от суммы, согласно действующего законодательства, происходит либо прямое заключение договора на основании анализа цен, либо конкурсные процедуры – запрос котировок или аукцион с дальнейшим подписанием контракта. Эти процедуры регламентированы Федеральным законом от 31.07.2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 94-ФЗ), в действующей редакции.

Так как вышеозначенные процедуры предполагают участие в конкурсе нескольких поставщиков материальных ценностей или услуг, то, как следствие, должно происходить уменьшение первоначальной суммы, которая должна была быть затрачена. В результате высвобождения средств появляются «свободные средства», под которые учреждение может дополнительно принять обязательства. В результате возникают обязательства, требующие корректировки приказа «О лимитах на очередной финансовый год». Так как каждый код классификации операций сектора государственного управления содержит большой перечень направления расходов, то сэкономленные средства могут быть перераспределены и на другие направления внутри кода КОСГУ.

На основании проведенных конкурсных процедур учреждение заключает договоры с поставщиками и подрядчиками. Согласно действующего законодательства, все сведения о заключенных договорах и контрактах должны быть предоставлены в Федеральное казначейство, которое их регистрирует, присваивая реестровую запись. В дальнейшем, при проведении платежей, все документы на оплату по конкретному государственному контракту должны содержать ссылку на эту реестровую запись. Бюджетный кодекс РФ (ст. 87) регламентирует ведение реестра расходных обязательств. Для учреждений разного уровня определен свой порядок ведения реестра, следовательно, после заключения контракта, сведения о нем должны быть направлены в орган, назначенный для ведения такого реестра.

Как только договор заключен, учреждение приняло на себя бюджетные обязательства, которые должны быть отражены в учете. Но бюджетные обязательства возникают не только на основании заключенных договоров, но согласно действующему законодательству (публично-нормативным обязательствам), они с момента возникновения тоже должны быть отражены в учете. Если условия договора предусматривают обязательные авансовые платежи, это является основанием возникновения у учреждения денежного обязательства перед поставщиком.

Следует отметить, что размер авансовых платежей строго регламентирован законом о бюджете на очередной финансовый год. Аванс является не обязанностью учреждения, а его правом. Условия авансирования должны быть оговорены в конкурсной документации при проведении запроса котировок или аукциона, так как являются существенным условием договорных обязательств. Следовательно, денежные обязательства возникают только в том случае, если в условиях договора прописано, что покупатель производит предоплату в течение определенного времени или, если покупатель имеет право произвести предоплату, он это сделал. Произведенная предоплата отражается в учете не только как денежное обязательство, но и как кассовое исполнение бюджетных обязательств.

Оказанные услуги, выполненные работы и полученные нефинансовые активы отражаются в учете на основании первичных документов. Это является фактическим исполнением своих обязательств поставщиком. В условиях договора может быть огово-

рена отсрочка оплаты полученных услуг или нефинансовых активов. В таком случае денежные обязательства возникнут именно с этого момента. Однако Инструкция по бухгалтерскому учету № 148н не предусматривает ведение учета таких операций. Следовательно, для отражения достоверных данных в формах отчетности 0503128 и 0503138 следует вести дополнительный аналитический учет таких обязательств.

В случае нарушения договорных обязательств поставщиком, если это закреплено условиями договора, покупатель вправе предъявить претензии поставщику. Это не является обязанностью покупателя услуг, но вполне правомерно, что в настоящий момент контролирующие органы обращают внимание на наличие в договорах условий штрафных санкций, так как эти суммы являются доходом бюджета.

При исполнении обеими сторонами договора (контракта) своих обязательств в полном объеме, покупатель должен не позднее 3-х дней подать в Федеральное казначейство данные об исполнении договора (контракта). Формирование обобщенных сведений, позволяющих оперативно получать анализ исполненных обязательств, позволит бюджетополучателю в срок исполнять возложенные на него обязанности.

Надо отметить, что вполне возможна ситуация, когда по тем или иным причинам поставщик не может исполнить свои обязательства в полном объеме или в сроки, определенные в договоре. В случае, если условиями договора предусмотрены изменения или расторжение, учреждение вправе на основании дополнительного соглашения внести изменения в договор. При этом изменения по срокам поставки нефинансовых активов или оказания услуг носят существенный характер и, согласно Федеральному закону № 94-ФЗ, не могут быть внесены в договор.

При внесении изменений в договор, уменьшающих объемы оказания услуг или поставок нефинансовых активов, уменьшаются бюджетные обязательства учреждения. Следовательно, учреждение вправе на остатки свободных средств в рамках действующей классификации вновь провести конкурсные процедуры.

Ожидаемый научные и практические результаты работы: повышение полезности учетной информации, развитие организационных и методических аспектов учета обязательств организаций бюджетной сферы

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ [принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 17.07.1998 г. : по состоянию на 30 сент. 2010 г.] // Консультант-Плюс.

2. Засыпкина Л. М., Федоренко И. В. Бюджетные обязательства: применение в 2010 году // Вестник клинической больницы № 51. 2010. Т. III. № 8 (март). С. 13–15.

© Засыпкина Л. М., Федоренко И. В., 2011

Ю. П. Зеленко

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

АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА: АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В MICROSOFT EXCEL

Раскрываются особенности проведения аналитических процедур для аудита расчетов по оплате труда с использованием приложения Microsoft Excel, а также преимущества и недостатки такого способа проверки.

Ключевые слова: аудит оплаты труда, Excel, аналитические процедуры, автоматизированный аудит.

Целью аудита расчетов по оплате труда является установление достоверности данных по учету операций с персоналом проверяемого экономического субъекта и его бухгалтерской отчетности, а также проверка соблюдения трудового законодательства, применяемого в отношениях между работником и работодателем. При аудите заработной платы проверяется правильность начисления различных видов оплат и удержаний, правильность ведения учета расчетов как с физическими лицами, так и в целом с организации, а также правильность начисления налогов и страховых взносов с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

Расчеты по оплате труда, складывающиеся между предприятием и его сотрудниками, составляют важнейшую часть трудовых отношений. Оплата труда оказывает влияние на социальное и экономическое развитие страны. За счет налоговых поступлений с заработной платы пополняется государственный бюджет, а страховые взносы идут на формирование внебюджетных фондов. При этом сам процесс отражения расчетов по оплате труда является очень трудоемким, в нем неизбежно появление ошибок. Поэтому большинство организаций для ведения расчетов по оплате труда используют специальные программные обеспечения, такие как 1С:Зарплата и управление персоналом, АиТ: / Зарплата. Также возможно ведение бухгалтерского учета заработной платы в основной программе, применяемой на предприятии, например, 1С, SAP, Oracle и т. д. Многие организации ведут регистры по оплате труда в программах Microsoft Excel или Word, других программных приложениях.

Применение клиентами аудиторов автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета позволяет автоматизировать и аудиторскую проверку. При этом компьютерные технологии могут использоваться на всех стадиях аудита: во время планирования, осуществления проверки, документирования аудиторской работы, оформления аудиторского заключения [1, с. 71].

Автоматизация аудиторской проверки может быть комплексной, когда автоматизируются все участки проверки, либо это может быть автоматизация отдельного раздела аудиторской проверки. При этом выделяется три подхода к автоматизации [2].

1. Полностью автоматизированная проверка за счет использования возможности автоматизированной выгрузки данных бухгалтерских программ аудируемого лица в программу автоматизации аудита. При этом осуществляется проверка заполнения необходимых реквизитов и полей первичных документов в бухгалтерской программе, проверка алгоритмов расчетов, правильности корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций.

2. Полуавтоматизированная проверка, в ходе которой аудитор сам вводит необходимые данные согласно проверяемым первичным документам. На основе введенных данных производятся вычисления, сравнения и аналитические процедуры, после чего выводятся отклонения между бухгалтерским учетом и результатами проверки, и формируется итоговый отчет.

3. Частично автоматизированная проверка, при которой формируются необходимые аудитору регистры, где заложены необходимые формулы для вычислений и списки возможных нарушений. При этом аудитор сам анализирует полученные результаты и формирует отчет о выявленных нарушениях.

Процедуры аудита могут осуществляться как ручным способом, так и автоматизированным. Причем автоматизированная проверка может проводиться с использованием специального программного обеспечения, например: AuditXP, ЭкспрессАудит, IT Аудит и пр., либо с использованием более простых прикладных программ табличных редакторов, таких как Microsoft Excel, Multiplan, Quattro Pro, SuperCalc и др.

В результате того, что разные предприятия по-разному решают ведение бухгалтерского учета расчетов оплаты труда, использование специального программного продукта для проведения аудита будет напрямую зависеть от типа программы аудируемого лица. Программный продукт, применяемый для аудиторской проверки, может не поддерживать программу для бухгалтерского учета, так как очень часто такая программа настраивается под особенности конкретного предприятия, и коды полей, прописанные на этапе программирования, могут отличаться в одной и той же программе в разных организациях. Тем не менее, данные из программ практически всегда возможно выделить в виде таблиц, поэтому большинство аудиторских компаний применяют обычные табличные редакторы. Обрабатывать и анализировать данные можно в Microsoft Excel с помощью предусмотренных в приложении функций.

После того, как выделили данные в Microsoft Excel, первое с чем сталкивается аудитор – данные занимают диапазон, который не уместится в размеры экрана. Количество работников на предприятиях может быть довольно большим, а так как начисление заработной платы проходит ежемесячно, это приводит к увеличению объема данных по оплате труда. С помощью определенных комбинаций клавиш можно за считанные секунды перемещаться от начала таблицы к концу, выделять ее диапазон, применять фильтры. Работа со сводными таблицами позволяет за несколько секунд собрать большую таблицу в разрезе той аналитики, которая необходима для дальнейшей проверки или отчета, в удобную для работы форму.

Сортировка и фильтрация часто используются при обработке информации. Например, чтобы не просматривать каждое число в отдельности, можно отфильтровать значения сумм, превышающих установленный уровень существенности, а затем провести сортировку от более значимых к менее значимым. Также при работе в Excel часто полезны функции VLookup, If, Index, Sum, Right/Left, &, Text to Columns и др. [3].

Тем не менее, проверка с помощью табличных редакторов все равно требует определенной ручной работы, однако трудозатраты значительно меньше, чем при абсолютно ручной проверке, более того, так как при расчетах используется компьютер, это позволяет устранить в определенной мере возникновение ошибок вследствие человеческого фактора. Например, при расчете индексированной заработной платы при определении среднего дневного заработка важно правильно рассчитать коэффициент изменения оклада. Обработка информации в денежном формате данных позволяет избежать ошибок в округлении, например, при проверке правильности начисления налога на доходы физических лиц, когда сумма рассчитанного налога за месяц округляется до рубля.

Согласно ФПСАД № 5 с целью получения аудиторских доказательств отсутствия существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо осуществлять процедуры проверки в следующем виде:

- детальных тестов, позволяющих оценить правильность отражения операций и остатков на счетах бухгалтерского учета;
- аналитических процедур.

В наибольшей степени удобно проводить в Microsoft Excel аналитические процедуры, под которыми понимается анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин ошибок и искажений.

Аналитические процедуры включают в себя [4]:

- а) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:
 - с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
 - с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
 - с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность;
- б) рассмотрение взаимосвязей:
 - между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу исходя из опыта аудируемого лица;
 - между финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

Во время аналитических процедур в рамках проверки расчетов оплаты труда сравниваются данные бухгалтерского учета с данными, которые прогнозирует аудитор на основании документов, предоставленных отделом кадров: справки о среднесписочной численности персонала, справки о средней заработной плате сотрудников, справки о неиспользованных отпусках по каждому сотруднику, штатном расписании, приказу о премировании и бонусах и т. д.

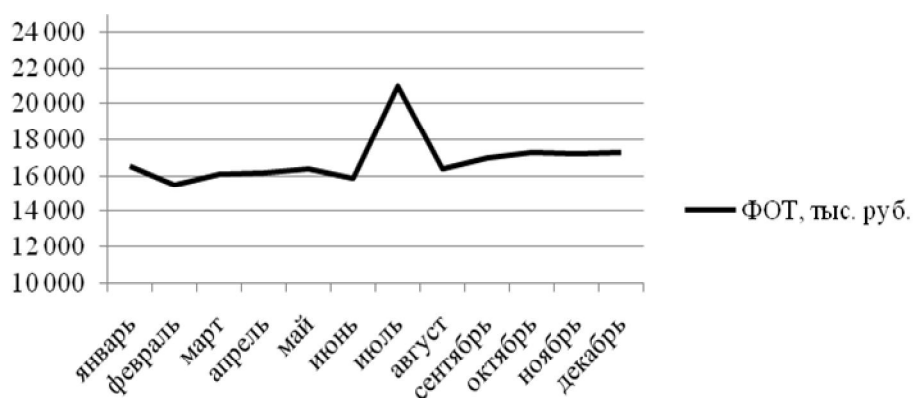
По данным документов из отдела кадров или отдела по работе с персоналом строятся прогнозные модели для определения величины фонда оплаты труда, состоящего из самой заработной платы и премий, производится расчет страховых взносов с учетом ставок действующего законодательства. В рамках аудита оплаты труда также проверяется исчисление налога на доходы физических лиц и резерв по неиспользованным отпускам. Полученные данные сравниваются с бухгалтерским учетом, и если разница не превышает уровень существенности, то на основании произведенных аналитических процедур можно судить о том, что расчеты по оплате труда не содержат существенных нарушений (см. таблицу).

Прогнозирование ФОТ и страховых взносов, тыс. руб.

Должность	Месячный ФОТ, согласно штатному рас- писанию	Прогнозный годовой ФОТ	Прогнозная величина страховых взносов
Генеральный директор	615	7 382	240
Финансовый директор	276	3 312	159
Директор по правовым вопросам	407	4 886	191
Директор по основному производству	292	3 504	163
Директор по общим вопросам	254	3 043	154

Должность	Месячный ФОТ, согласно штатному рас- писанию	Прогнозный годовой ФОТ	Прогнозная величина страховых взносов
Заместитель директора по правовым вопросам	227	2 724	147
Главный бухгалтер	225	2 698	147
Начальник отдела бюджетирования	215	2 580	144
Помощник генерального директора по административным вопросам	204	2 448	142
Другие сотрудники, чья з/п за год превышает 600 тыс. руб.	—	29 472	3 837
Другие сотрудники, чья з/п за год составляет 280–600 тыс. руб.	—	90 156	19 230
Другие сотрудники, чья з/п за год не превышает 280 тыс. руб.	—	30 294	7 876
Премии и бонусы за год	—	18 537	4 724
ИТОГО (прогнозное значение)	—	201 037	37 154
ФОТ, согласно данным бухгалтерского учета	—	202 834	37 629
Отклонение	—	(1 797)	(475)
Отклонение, %	—	–1 %	–1 %

Наряду с данным расчетом строятся графики, где ежемесячно отражается динамика изменения размеров выплат и удержаний. Периоды резкого увеличения или сокращения начисленной заработной платы анализируются дополнительно на предмет выплаты премий в данном месяце за итоги работы в предшествующие периоды (см. рисунок).



Анализ изменения фонда оплаты труда

Согласно разделению сотрудников на менеджеров и производственный персонал, проверяется правильность отнесения расходов на себестоимость произведенной продукции (товаров, услуг) и управленческих расходов. Отдельно анализируется заработная плата руководства предприятия, так как расчет страховых взносов в большинстве случаев происходит по пониженным ставкам при достижении определенных порогов накопленной заработной платы с начала года.

В рамках аналитических процедур расчетов по оплате труда также проверяется используемая корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Для этого строится сводная таблица, в которой данные группируются согласно дебетуемых и кредитуемых счетов.

Из этого в сводной таблицы берут данные в корреспонденции счетов учета затрат с кредитом 70 счета для сравнения полученных прогнозных значений по начисленной заработной плате, и с кредитом 69 счета – для сравнения исчисленных страховых взносов. Сумма денежных средств по корреспонденции Д70 К68 сравнивается с рассчитанным аудитором значением по налогу на доходы физических лиц.

Многие специалисты признают, что аналитические процедуры уже сами по себе способны привести к серьезной экономии времени. Применение методик компьютерного аудита и электронных данных клиента позволяет в значительной степени усилить этот эффект за счет упрощения вычислительных процедур. С помощью данных по операциям, оборотам и остаткам по счетам можно конструировать различные нестандартные аналитические процедуры, результаты от проведения которых дают возможность получить весьма интересную с точки зрения аудита информацию [5].

Автоматизация аудита позволяет решить следующие задачи: в информационном обслуживании – ускорение процессов получения и обработки информации из баз данных клиента, документальную обработку информации, полученную аудиторами в ходе проверки; в методическом обслуживании – разработку аналитических электронных таблиц, ускорение применения аудиторских процедур; в решении других задач – использование возможностей редактирования текстов и электронных таблиц, создание баз данных и т. п. [1, с. 71].

Таким образом, проведение аудита расчетов по оплате труда с помощью табличных редакторов снижает рутинную ручную работу, повышает производительность труда за счет устранения дублирования информации и предотвращения возникновения ошибок в расчетах, а также переноса информации данных бухгалтерского учета. Такой способ проверки является наиболее типичным и удобным для аудиторов в связи с распространением среди аудиторских компаний технологии электронного аудита, когда аудируемое лицо предоставляет данные бухгалтерского учета не только на бумажных носителях, но и в электронном формате. При таком способе проверки на первый план выходит умение работы с информацией в используемом табличном редакторе и правильная обработка данных.

Библиографический список

1. Зеленко Ю. П. Автоматизация аудита расчетов по оплате труда // Молодежь, образование и наука XXI века : материалы ежегодн. регион. науч.-практ. конф. студентов, и аспирантов, посвящ. памяти заслуж. деятеля науки РФ профес. В. С. Соминского. Красноярск, 2010.
2. Зеленко Ю. П. Проведение аудита расчетов по оплате труда автоматизированным способом // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Вып. 4. Красноярск, 2010.
3. Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерные информационные системы в аудите. М. : Юнити, 2007.
4. Справка и инструкции по Excel 2007 [Электронный ресурс] // Корпорация Майкрософт (Microsoft Corporation). 2011. URL: <http://office.microsoft.com/ru-ru/excel-help/CL010072903.aspx>.
5. Аналитические процедуры : правило (стандарт) № 20 // Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. № 696. М., 2002.

Н. Д. Зиненко, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ЧАСТИЧНОЙ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Рассматривается порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете частичной ликвидации основных средств, амортизация объектов, прошедших частичную ликвидацию, документальное оформление частичной ликвидации основных средств.

Ключевые слова: частичная ликвидация, основные средства, амортизация, ликвидационная комиссия, документальное оформление.

Актуальность данной темы заключается в том, что если основное средство, состоящее из нескольких частей, учтено как один инвентарный объект, то такое объединение облегчает налоговый и бухгалтерский учет основных средств, но только до тех пор, пока компания не столкнется с необходимостью заменить или ликвидировать какую-либо часть сложного объекта. Избежать трудностей при отражении этой операции в учете удастся немногим.

Целью данной работы является изучение подходов к отражению в бухгалтерском и налоговом учете частичной ликвидации основных средств.

При частичной ликвидации основного средства бухгалтеру важно правильно определить стоимость выбывающей и остающейся части, документально оформить и правильно отразить в бухгалтерском и налоговом учете операцию выбытия. С точки зрения налога на прибыль немаловажен и вопрос, изменится ли срок полезного использования объекта после частичного списания.

У полной и частичной ликвидации основного средства много общего, только при частичной ликвидации выбывает не весь объект основных средств, а его часть. Это возможно в результате реконструкции или модернизации объекта, при чрезвычайных ситуациях (стихийные бедствия, аварии и др.) или в результате его физического и морального износа. Чаще всего частичная ликвидация касается зданий и сооружений, объектов внешних и внутренних коммуникаций, других «сложных» объектов.

Единицей бухгалтерского учета основных средств согласно п. 6 ПБУ 6/01 является инвентарный объект. При этом в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Стоимость выбывающего основного средства, в нашем случае стоимость ликвидируемой части основного средства, на основании п. 29 ПБУ 6/01 подлежит списанию с бухгалтерского учета. Списание стоимости рекомендуется отражать на отдельном субсчете, открываемом к счету учета основных средств. Если, к примеру, организация для учета основных средств использует субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации», то для выбытия можно использовать субсчет 01-2 «Выбытие основных средств».

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость части ликвидируемого основного средства списывается с кредита субсчета 01-2 «Выбытие основных средств»

в дебет счета учета прочих доходов и расходов, т. е. счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих расходов (счет 91/2 «Прочие расходы»).

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Доходы и расходы в соответствии с п. 31 ПБУ 6/01 отражаются в том отчетном периоде, к которому относятся и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Согласно ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, являются прочими расходами организации.

При частичной ликвидации основного средства организация может получить детали, узлы и агрегаты, пригодные для использования, а также иные материалы. Такие материалы принимаются к учету по текущей рыночной стоимости.

Дополнительные расходы, связанные с частичной ликвидацией основных средств, учитываются по дебету счета 91 в качестве прочих расходов. Эти расходы могут предварительно отражаться на счете 23 «Вспомогательное производство», если работы по частичной ликвидации основного средства выполнялись силами вспомогательного подразделения организации.

После частичной ликвидации объекта основных средств он продолжает использоваться, следовательно, по нему следует начислять амортизацию. Стоимость объекта после частичной ликвидации изменяется в сторону уменьшения, в связи с чем изменяется и сумма амортизационных начислений. Согласно ПБУ 6/01 установлено, что срок полезного использования организация может пересмотреть лишь в случае улучшения (повышения) принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации. Напрямую возможность изменения срока полезного использования при частичной ликвидации законодательно не закреплена, поэтому амортизацию по оставшейся части основного средства следует начислять из его новой остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования.

Начисление амортизации по объекту основных средств следует производить с первого числа месяца, следующего за месяцем завершения его частичной ликвидации, до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

При проведении частичной ликвидации создается ликвидационная комиссия, назначаемая руководителем организации. В состав такой комиссии, как правило, включаются соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, ответственные за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут быть приглашены представители инспекций, на которых в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества. В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета;
- установление причин списания основного средства (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для выполнения работ либо для управленческих нужд и др.);
- выявление лиц, виновных в преждевременном выбытии основного средства, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего основного средства и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости;
- составление акта на списание объекта основных средств.

Решение о частичной ликвидации основного средства оформляется актом на списание основных средств, утверждаемым руководителем. Типовая форма указанного акта не утверждена, поэтому организация вправе воспользоваться унифицированными формами актов о списании объектов основных средств, утвержденными постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7. Так, при списании отдельного объекта составляется акт по форме № ОС-4, группы объектов – акт по форме № ОС-4б, а при выбытии автотранспортных средств – акт по форме № ОС-4а.

Организация может дополнить необходимыми реквизитами подходящую ей унифицированную форму акта на списание либо, взяв за основу одну из указанных форм, разработать и утвердить собственную форму акта.

В целях налогообложения прибыли расходами в соответствии со ст. 252 НК РФ признаются обоснованными и документально подтвержденными затраты. Комиссия в акте о частичной ликвидации основного средства указывает причины такой ликвидации, а также определяет долю ликвидируемого имущества, исчисляемую в процентном отношении.

С учетом установленной доли определяется первоначальная (остаточная) стоимость и начисленная амортизация, которые приходятся на ликвидируемое имущество.

В оставшейся части основного средства амортизация продолжает начисляться в порядке, установленном гл. 25 НК РФ исходя из остаточной стоимости имущества, скорректированной на стоимость ликвидированной части.

Согласно положениям ст. 258 НК РФ сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта с учетом классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло его увеличение. При этом увеличивать срок полезного использования основных средств можно в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Таким образом, можно сделать вывод, что после завершения частичной ликвидации основного средства организация должна начислять амортизацию исходя из новой остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования этого объекта.

После частичной ликвидации основного средства, когда его первоначальная стоимость может быть менее 20 000 руб., начисление амортизации по такому объекту производится до полного списания его стоимости на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией.

Следует учитывать, что процесс частичной ликвидации основных средств может быть достаточно длительным. Возможна ситуация, когда работы по частичной ликвидации начаты в одном налоговом периоде, а закончены в другом. Затраты на ликвида-

цию учитываются в составе внереализационных расходов на дату ликвидации, что следует из п. 1 ст. 272 НК РФ, согласно которому расходы, принимаемые в целях налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому относятся.

Согласно п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных расходов признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам) расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, а также частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Таким образом, при частичной ликвидации основных средств необходимо правильно определить стоимость объекта, срок полезного использования, порядок начисления амортизации, так как от этого зависит величина налогооблагаемой прибыли.

© Зиненко Н. Д., Ёлгина Е. А., 2011

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

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ

Рассматриваются используемые в настоящее время подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и особенности применения новых способов предприятиями машиностроения.

Ключевые слова: себестоимость, калькулирование, затраты.

Машиностроительный комплекс России – это более 7,5 тыс. предприятий и 300 научно-исследовательских организаций различных форм собственности, в которых занято свыше четырех миллионов человек. На предприятиях отрасли создаются машины и оборудование, аппараты и приборы, различного рода механизмы для производства, науки, культуры, здравоохранения, сферы услуг, личного и общественного потребления. Главной задачей современного машиностроительного комплекса как основного поставщика машин и оборудования для народного хозяйства является поддержание на современном уровне индустриальной базы развития экономики России.

К машиностроительной отрасли относятся предприятия самой разной направленности: от предприятий космического машиностроения, оборонной промышленности, тяжелого и транспортного машиностроения до предприятий, производящих бытовые приборы и средства связи.

Удельный вес продукции машиностроительного комплекса в общем объеме продукции промышленности в СССР составлял в 1987 г. 28,4 %, сегодня его доля составляет – менее 20 %.

В настоящее время состояние экономики России настоятельно требует интенсификации развития машиностроительного комплекса, повышения эффективности работы его производственного аппарата. Но этот объективный процесс тормозится рядом накопившихся за последнее время проблем.

Среди факторов, сдерживающих этот процесс, основную роль играют монетарные: высокие ставки по кредитам, значительный уровень инфляции и, что особенно характерно для машиностроения, неплатежеспособность заказчиков. Новые технологии, и особенно энергосберегающие, внедряются только на трети предприятий. Что касается автоматизации процессов производства, то доля предприятий, где ведутся такие работы, совсем небольшая. При этом внедрение новых технологий наиболее активно осуществляется на крупных предприятиях.

В связи с ограниченностью бюджетных средств финансирование машиностроительного комплекса осуществляется не полностью, а только в рамках первоочередных мероприятий и отдельных объектов. По той же причине не решаются многие важнейшие проблемы машиностроения, хотя по большинству их имеются поручения правительственных органов.

Одним из наиболее реальных направлений повышения эффективности производства является ориентация хозяйствующего субъекта на экономию и рациональное использование всех видов ресурсов. Для этого не требуется правительственных решений или

банковских кредитов, достаточно привести в действие имеющиеся на предприятии организационно-экономические резервы, вести решительную борьбу с расточительством и потерями, но, самое главное, надо иметь представление о стоимости производимой продукции и наличии возможных резервов.

В связи с этим постоянный контроль себестоимости продукции, затрат на всех направлениях хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью возможного их снижения становится одной из важнейших задач системы управления этого субъекта. Особую специальную роль в ее решении играет учет, призванный обеспечить систему управления качественной информацией о затратах организации. Именно правильная организация учета производимых расходов и своевременная калькуляция себестоимости производимой продукции дает возможность выявить резервы их снижения, способствует строжайшему соблюдению финансовой дисциплины.

Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В зависимости от обеспечиваемой степени оперативности контроля за затратами они подразделяются на учет затрат в процессе производства продукции и учет прошлых затрат. В зависимости от объекта учета обычно выделяют методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, группам однородных изделий, процессам, переделам) и при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

Кроме того, учет затрат может осуществляться разными способами в зависимости от технологии и типа изготавливаемого изделия, объема выпуска и длительности производственного цикла. Например, при производстве промежуточных узлов, деталей, которые могут в дальнейшем либо использоваться при сборке основного вида продукции или продаваться как полуфабрикат, учет может проводиться в полуфабрикатном (с исчислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех) или бесполуфабрикатном вариантах (в этом случае затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов). При этом порядок организации учета движения полуфабрикатов (деталей) зависит от особенностей технологии и организации производства, номенклатуры изготавливаемых полуфабрикатов (деталей), порядка приемки выполненных работ работниками технического контроля, порядка хранения межоперационных заделов и т. п.

В целом все зависит от необходимости и степени оперативности формирования информационной базы для целей управления организацией.

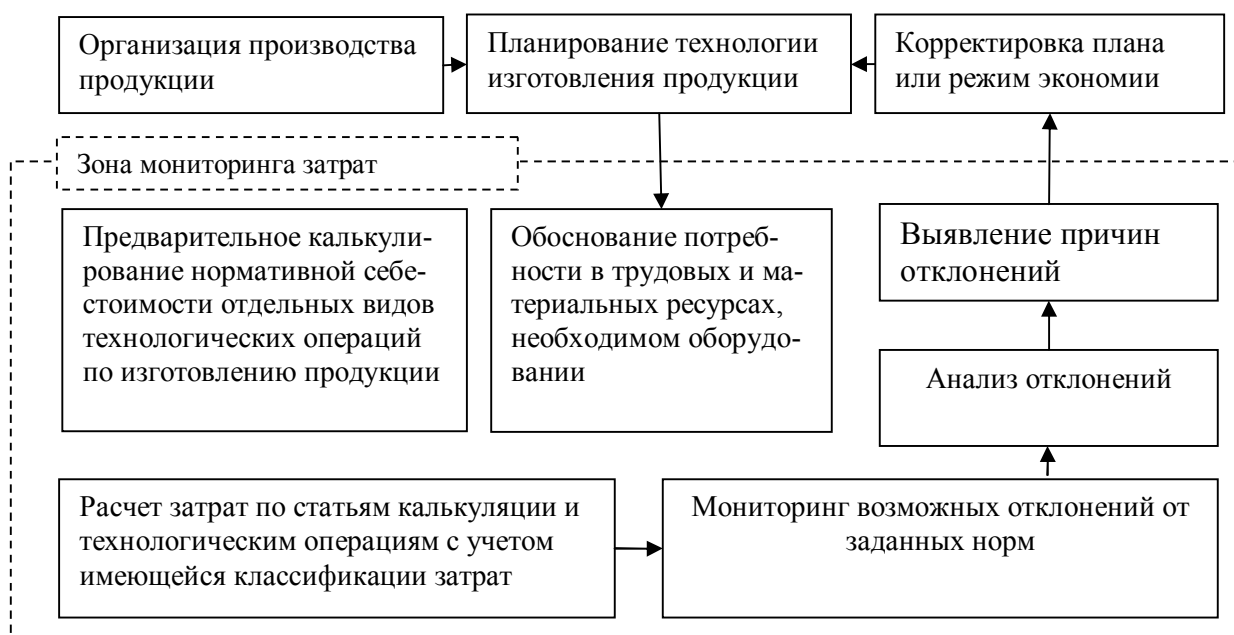
В основе применяемой системы учета могут быть структурные единицы (организация в целом, ее структурные подразделения, вплоть до отдельного работника); ресурсы организации; процессы (работы, технологические процессы, отдельные операции – все, что определяет хозяйственную деятельность организации); установленная система показателей.

Предприятия тяжелого машиностроения, как правило, характеризуются единичным или мелкосерийным производством, при этом учет затрат, калькулирование себестоимости выпускаемых изделий осуществляется чаще всего позаказным методом, при котором объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Но в этом случае фактическая себестоимость изделия до окончания выполнения заказа остается неизвестной, что значительно снижает качество принимаемых управленческих решений.

С целью повышения оперативности учета затрат для предприятий такого типа интересным является возможность использования сочетания позаказного метода и учет затрат по системе стандарт-кост [1].

Применение данного подхода предполагает следующую схему учета и контроля затрат:

1. Планирование производства продукции.
2. Обоснование потребности в трудовых и материальных ресурсах, необходимом оборудовании.
3. Предварительное калькулирование нормативной себестоимости отдельных видов технологических операций по изготовлению продукции.
4. Расчет затрат по статьям калькуляции и технологическим операциям с учетом имеющейся классификации затрат.
5. Мониторинг возможных отклонений от заданных норм.
6. Анализ отклонений, выявление причин отклонений.
7. Корректировка плана производства продукции либо использование ресурсосберегающих технологий (см. рисунок).



Основные стадии процесса учета и контроля затрат машиностроительного предприятия

Предлагаемая схема позволит оперативно выявить причины отклонений и принять своевременные управленческие решения для исправления ситуации. Использование в дальнейшем различных видов анализа выявленных отклонений (например, ABC-анализа) позволит определить направление наиболее срочных управленческих решений.

Система стандарт-кост включает в себя разработку норм (стандартов) на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной (нормативной) калькуляции по статьям, экономическим элементам, местам возникновения и тому подобное и учет фактических затрат по данным направлениям с выделением отклонений от стандартов (норм). Использование данного метода учета затрат поможет обеспечить оперативность контроля динамики затрат (изменения абсолютных сумм и удельного веса статей затрат со временем), выявить наиболее «неустойчивые» статьи калькуляции, технологических операций, процессов, видов продукции, периодов производства.

В целях повышения эффективности управления затратами следует проанализировать факторы, влияющие на изменение затрат по данным статьям, операциям, видам продукции и т. п. Для этого следует изучить:

- характер производства;
- технологию изготовления продукции;
- наиболее проблемные бизнес-процессы (технологические операции);
- особенности формирования затрат на том или ином участке;
- необходимость использования материальных, трудовых ресурсов и возможность их сокращения;
- возможность формирования системы контролирующих показателей, максимально точно характеризующих зависимость уровня затрат от влияния выявленных факторов;
- возможность планирования сформированной системы показателей;
- возможность создания системы сбора и контроля фактических данных этих показателей в режиме реального времени.

Конечно, всю совокупность выявленных факторов контролировать экономически нецелесообразно. Поэтому предприятие оценивает возможное влияние каждого фактора для того, чтобы выбрать из их общего количества наиболее значимые, которые необходимо постоянно контролировать. Для их оценки и отбора может использоваться любая методика, но наиболее предпочтительным является для этой цели модифицированный метод АВС-анализа [2].

Дальнейшая дифференциация факторов по степени влияния на затраты позволит сконцентрировать усилия на наиболее существенных изменениях.

Вследствие сложности и разнообразия технологических операций, выполняемых в процессе производства на предприятиях машиностроения, организации учета затрат предлагаемым способом позволяет предприятию не только оперативно осуществлять их мониторинг, но и дает возможность находить резервы повышения эффективности своей деятельности.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Васильева С. В. Особенности использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях машиностроения // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2009.

2. Золотарева Г. И., Полубелова М. В. Контроль себестоимости продукции в условиях инновационной деятельности // Вестник СибГАУ : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. П. Беякова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Вып. 1(22). Ч. 1. Красноярск, 2009.

© Золотарева Г. И., Васильева С. М., 2011

Н. Г. Каргаполова
Филиал Сибирского государственного аэрокосмического университета
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Железногорск

ПРИЕМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ СТАНДАРТИЗАЦИИ АУДИТА

Рассмотрены достоинства и недостатки стандартизации аудита в России. Дан краткий анализ влияния минусов стандартизации на деятельность аудиторов и организации. Перечислены причины возникновения противоречий, содержащихся в российских стандартах.

Ключевые слова: стандартизация, аудит, международные стандарты, российские стандарты.

Под стандартизацией аудита принято понимать совокупность стандартов различных уровней. Данные стандарты направлены на осуществление аудиторской деятельности, повышение качества аудиторской проверки и существующих услуг.

Основная цель стандартизации – повышение качества аудиторской деятельности и доверия пользователей к документации. Эта цель позволяет привлечь новых инвесторов и принимать управленческие решения.

Таким образом, стандартизация способствует развитию предприятия (организации), что является большим плюсом. К плюсам также можно отнести действующие в России внутренние стандарты предприятия. Данные стандарты основаны на российских и международных стандартах, что способствует глобализации и привлечению иностранных инвестиций в развитие Российской экономики.

Помимо плюсов в стандартизации существуют и отрицательные стороны.

Во-первых, чрезмерная стандартизация может ограничить возможность аудитора выразить свое мнение при осуществлении проверки. Что, в свою очередь, повлечет снижение роли профессионального суждения аудитора, будет осложнен процесс самой проверки, увеличатся затраты на его осуществление.

Во-вторых, бессистемное использование стандартов может способствовать возникновению противоречий между самими стандартами и базовыми принципами аудита [2].

Третий недостаток стандартизации связан с введением новых стандартов.

В настоящее время ситуация со стандартизацией в Российской Федерации сложилась следующая. Так как Россия приняла решение самой разрабатывать аудиторские стандарты, основываясь на международных, то стали возникать противоречия между стандартами.

Сегодня среди действующих стандартов в РФ оказались стандарты, принятые в разное время и ориентированные на различные версии международных стандартов.

Также существуют стандарты, разработанные на основе международных стандартов, которые, в свою очередь, не вступали в законную силу. Например: МСА 315 и МСА 330 оказались на разных стадиях разработки. По этому в России ФПСАД № 8 (МСА 315) был принят, а ФПСАД № 35 (МСА 330) подготовлен, но не принят. Таким образом, действующие стандарты в России введены в разное время и ориентированы на различные версии международных стандартов. Как следствие, возникают различия между документами в виде использования различной терминологии, которая не имеет четкой взаимосвязи между собой.

При переработке стандартов можно допустить существенные ошибки, например, изменить структуру исходного документа. Замечено, что в международных стандартах жирным шрифтом выделены обязательные требования к выполнению, а разъяснения – простым. В российских стандартах нет выделенных фрагментов и отличить, что именно является требованием, а что – разъяснением, трудно. Данная ситуация усложняет процесс применения стандартов на практике, тем более, что в содержании большинства положений стандарта не выражаются требования в явной форме [1].

Международные стандарты, как и российские, носят обобщающий характер, поэтому использование их на конкретных предприятиях затруднительно. Предприятия начинают разрабатывать собственные стандарты, основанные на российских стандартах. А если учесть, что в России стандарты постоянно претерпевают изменения, то и организациям приходится видоизменять свои. Таким образом, появляется много новых стандартов, не согласованных между собой, а также процесс разработки стандартов отвлекает предприятия от процесса производства [2].

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что стандартизация, как и любое явление, имеет и плюсы, и минусы. Несмотря на большое количество минусов, приведенных в этой статье, стандартизация необходима. Возникающие проблемы можно решить с помощью осуществления своевременного контроля.

Библиографические ссылки

1. Массарыгина В. Ф. Развитие стандартов аудиторской деятельности в современных условиях // Аудитор. 2010. № 4.
2. Федоренко И. В., Золотарева Г. И., Денисенко Г. В. Стандартизация аудита : учеб. пособие ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2009.

© Каргаполова Н. Г., 2011

М. С. Кидяева, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

УЧЕТ РАСХОДОВ НА ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Рассматриваются ремонт, реконструкция, модернизация, их отличия, порядок учета расходов на восстановление основных средств.

Ключевые слова: ремонт, модернизация, реконструкция, восстановление основных средств, срок полезного использования.

В процессе эксплуатации основных средств неизбежно возникают расходы на их содержание, наиболее значимыми из которых являются расходы на восстановление основных средств. Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, а также модернизации и реконструкции.

К сожалению, на практике отличить капитальный ремонт от модернизации и реконструкции на основе смет и фактически выполненных работ очень сложно. Между тем, от этого зависит, включаются ли соответствующие расходы в себестоимость или относятся на счета капитальных вложений.

Целью данной статьи является рассмотрение способов восстановления объектов основных средств, а также порядка их отражение в бухгалтерском учете.

Исходя из поставленной цели вытекают следующие задачи:

- изучение таких понятий, как ремонт, модернизация, реконструкция;
- рассмотрение особенностей отражения расходов по восстановлению объектов основных средств в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 26 ПБУ 6/01, восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции, при этом определение тех или иных работ в Положении и других нормативных документах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета в РФ, отсутствует.

Определения работ по восстановлению объектов основных средств представлены в Налоговом кодексе (НК) РФ.

Согласно НК РФ, к модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции же относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Следовательно, целью проведения модернизации и реконструкции является улучшение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

К ремонтным работам относятся такие виды работ, после которых не улучшаются показатели объекта. Целью проведения ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных деталей.

Основной проблемой при отражении в бухгалтерском и налоговом учете расходов на содержание основных средств является классификация проведенных работ в качестве ремонта, модернизации или реконструкции.

Это связано с тем, что затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, а затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств.

Отличие реконструкции от ремонта состоит в том, что в результате реконструкции изменяются качественные характеристики объекта – повышается производительность или мощность основного средства, изменяется его функциональное назначение. В результате же ремонтных работ качественные характеристики оборудования остаются прежними.

Так как оценка выполненных работ, связанных с восстановлением объекта основных средств, осуществляется сторонами субъективно, часто возникают спорные вопросы между налогоплательщиками и налоговыми органами. Это связано с тем, что одни и те же виды работ могут быть признаны одной стороной как ремонт, а другой – как реконструкция или модернизация.

При этом организации намного выгоднее, чтобы проведенные работы были классифицированы как ремонт, так как затраты на ремонт списываются единовременно и уменьшают налогооблагаемую прибыль, а расходы на модернизацию и реконструкцию основных средств увеличивают первоначальную стоимость объекта, следовательно, данные расходы будут списываться по мере начисления на основное средство амортизации.

Данные спорные вопросы, как правило, решаются в судебном порядке.

Определить вид произведенных работ можно по документам (акты осмотра, договора подряда, сметы и т. д.), в которых содержится информация об обнаруженных дефектах, неисправностях, о необходимых мерах для их устранения, стоимости работ и т. п. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 12.11.2009 г. № Ф09-8820/09-СЗ вид произведенных работ был классифицирован на основании анализа характера выполненных работ, отраженных в договоре на осуществление строительно-монтажных работ, локальном сметном расчете, акте приемки выполненных работ.

Часто судьи опираются на определения терминов «модернизация» и «реконструкция», содержащиеся в Налоговом кодексе РФ, которые однозначно указывают на то, что в результате модернизации и реконструкции изменяются характеристики объекта. Если никакие параметры объекта не меняются, то произведенные работы признаются ремонтом (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 г. № А66-9230/2004).

Также при решении спорной ситуации по данному вопросу ссылаются на такие документы, как Инструкция по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденная Постановлением Госкомстата РФ от 03.10.96 г. № 123, Положение «О проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений», утвержденное Постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 г. № 279, а также на основании Письма Минфина СССР от 29.05.1984 г. № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий».

Таким образом, суды в принятии решений опираются не только на понятия, данные в Налоговом кодексе РФ, но и пользуются отраслевыми документами по строительству.

Согласно п. 40 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, если по результатам реконструкции и модернизации объекта основных средств принимается решение об увеличении его первоначальной стоимости, то корректируются данные в инвентарной карточке этого объекта.

Если отразить корректировки в инвентарной карточке невозможно, взамен открывается новая инвентарная карточка, в которой отражаются новые показатели, характеризующие реконструированный или модернизированный объект.

Затраты на реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств, поэтому их или списывают в дебет счета 01 «Основные средства», или учитывают на счете 01 «Основные средства» обособленно, в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат (п. 42 Методических указаний по учету основных средств).

Также необходимо учитывать, что в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ и п. 23 ПБУ 6/01 основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 мес., исключаются из состава амортизируемого имущества вне зависимости от факта использования в этот период реконструируемого объекта в деятельности, направленной на получение дохода.

В случае улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции организация в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 может пересмотреть срок полезного использования по данному объекту. Причем, в отличие от налогового учета, в бухгалтерском учете не существует ограничений, до какого показателя можно продлить срок службы объекта основных средств.

В налоговом же учете, согласно п. 1 ст. 258 НК РФ, если после реконструкции или модернизации объекта основных средств произошло увеличение срока его полезного использования, то налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования этого объекта в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено основное средство.

Таким образом, увеличение срока полезного использования ограничено и является правом налогоплательщика, а не его обязанностью.

Если в результате реконструкции или модернизации объекта основных средств не увеличился срок его полезного использования, то налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Согласно письму ФНС РФ № 02-1-07/23, в соответствии со ст. 258 и 259.1 НК РФ расчет суммы амортизации по объекту основных средств производится по норме амортизации, которая определяется из срока полезного использования объекта, устанавливаемого организацией при вводе его в эксплуатацию.

Но если после модернизации объекта срок его полезного использования не увеличится, то по окончании этого срока полезного использования основное средство будет самортизировано не до конца. В этом случае, согласно Письма Минфина от 29.03.2010 г. № 03-03-06/1/202, начисление амортизации объекта основных средств следует продолжать, используя прежний механизм исчисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости.

Однако данная позиция противоречит п. 1 ст. 258 Налогового кодекса РФ: если увеличение срока полезного использования объекта не произошло, при исчислении амортизации налогоплательщик учитывает оставшийся срок полезного использования. Другими словами, можно рассчитать сумму амортизационных отчислений исходя из остаточной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования.

Иным способом отражаются в учете расходы по ремонту основных средств.

Методические указания по учету основных средств предлагают два варианта учета затрат на ремонт основных средств:

- единовременное включение расходов на ремонт в состав текущих расходов в случае, если ремонт является текущим и недорогим, не оказывающим существенного влияния на финансовый результат деятельности организации;
- равномерное отнесение затрат на себестоимость продукции путем создания резерва на ремонт основных средств и использования счета учета расходов будущих периодов.

Порядок формирования и использования резерва сводится к следующему: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего периода. Затем сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва.

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. Если же выявлен излишек средств ремонтного фонда, то излишние суммы сторнируются.

Согласно Налоговому кодексу РФ расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены. Для обеспечения равномерного признания расходов организация вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств.

В этом случае отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину расходов на ремонт за последние три года.

Если по итогам налогового периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то разница включается в состав прочих расходов на конец периода. В обратном случае сумма такого превышения включается в состав доходов организации.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции.

Таким образом, при учете расходов на восстановление объектов основных средств необходимо правильно классифицировать проведенные работы, так как от этого зависит порядок списания данных расходов, а следовательно, и величина налогооблагаемой прибыли.

Библиографические ссылки

1. Модернизация и реконструкция основных средств [Электронный ресурс]. URL: www.klerk.ru.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. №117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н (ред. от 27.11.2006 г.). URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету основных средств. Учет основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н. URL: <http://www.consultant.ru>.

М. С. Кидяева, Т. П. Пакшина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОВАННЫХ ОБЪЕКТОВ

Рассматриваются особенности учета неотделимых улучшений арендованных объектов, в том числе амортизация неотделимых улучшений арендованных объектов.

Ключевые слова: неотделимые улучшения, бухгалтерский учет, налоговый учет, амортизация арендованных объектов.

В настоящее время порядок бухгалтерского и налогового учета неотделимых улучшений, которые произведены арендатором с согласия собственника в арендованные объекты и стоимость которых не возмещается арендодателем, вызывает множество вопросов. Кроме того, с 2010 г. изменились правила отражения таких объектов в налоговом учете, а это, в свою очередь, может повлиять и на бухгалтерский учет указанных объектов.

С 2010 г. действует правило, по которому компании вправе амортизировать неотделимые улучшения в арендованные основные средства исходя из срока полезного использования, отличного от срока полезного использования самого имущества. Если такие улучшения не отнесены в классификации к какой-либо амортизационной группе, то срок их полезного использования можно установить на основе технических условий или рекомендаций изготовителя.

Целью данной статьи является рассмотрение порядка отражения в учете неотделимых улучшений арендованных объектов.

Отсюда вытекают следующие задачи:

- 1) рассмотрение понятия неотделимых улучшений;
- 2) изучение подходов к отражению в бухгалтерском учете неотделимых изменений;
- 3) рассмотрение особенностей начисления амортизации неотделимых улучшений арендованных объектов.

Вопросы улучшения арендованного имущества регулируются положениями ст. 623 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Необходимо различать отдельные и неотделимые улучшения.

Если улучшение может быть физически отделено от вещи без вреда для ее целостности, то оно будет являться отдельным. Согласно п. 1 ст. 623 ГК РФ произведенные арендатором отдельные улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. В качестве примеров можно привести установку в арендуемом помещении несложной системы видеонаблюдения, которую по окончании срока действия договора можно легко демонтировать без ущерба для здания.

Неотделимыми улучшениями называются такие, которые нельзя отделить от арендованной вещи, не причинив ей вред. К ним можно отнести установку охранно-пожарной сигнализации, перепланировку помещений. Если они проводились с согласия арендодателя, то арендатор после прекращения срока действия договора имеет право на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Гражданское законодательство не содержит прямого запрета на производство неотделимых улучшений арендатором без согласия арендодателя, но в таком случае арендатор рискует не получить возмещения понесенных им расходов. Кроме того, необходимо учитывать, что согласно ст. 622 ГК РФ по окончании срока аренды арендатор обязан возвратить арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. Поэтому не исключено, что арендодатель вообще откажется принимать сделанные арендатором улучшения, так как изменение стоимости вещи может увеличить бремя ее содержания. Следовательно, арендатору за свой счет придется привести арендуемое имущество в первоначальное состояние.

Существует несколько подходов к отражению неотделимых улучшений в учете.

Согласно п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н, основными средствами на право собственности признаются только те капитальные вложения, которые, согласно договору, принадлежат арендатору. Но неотделимые улучшения нельзя изъять без причинения вреда объекту аренды. Они в любом случае по окончании срока действия договора аренды передаются арендодателю. Следовательно, право собственности на них принадлежит арендодателю.

Таким образом, арендатор не может учесть произведенные им неотделимые улучшения в составе основных средств. Они должны до момента передачи арендодателю учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Следовательно, арендатор не имеет права начислять по ним амортизацию.

Этот вариант выгоден организациям, так как не нужно платить налог на имущество. Поскольку, согласно п. 1 ст. 374 Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), данным налогом облагаются только объекты, учитываемые на балансе организации в качестве основных средств.

С другой стороны, до тех пор, пока неотделимые улучшения не переданы арендодателю, право собственности на них принадлежит арендатору. В п. 1 ст. 218 ГК РФ установлено, что право собственности на новую вещь, изготовленную или созданную лицом для себя, принадлежит этому лицу.

В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Согласно п. 29 ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Следовательно, произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором до их выбытия.

Таким образом, можно сделать вывод, что до передачи неотделимых улучшений арендодателю право собственности на них остается за арендатором. Следовательно, он имеет право учесть неотделимые улучшения в составе основных средств и начислять по ним амортизацию. Данной точки зрения придерживается Минфин России (письмо от 16.12.2008 г. № 03-05-05-01/73).

Однако в этом случае произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств подлежат налогообложению налогом на имущество организаций до их выбытия в рамках договора аренды.

Стоимость неотделимых улучшений в арендованное имущество во время их производства формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а по завершении – учитывается в составе основных средств в сумме фактических затрат.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимость в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ арендаторы могут увеличить свои расходы за счет начисления амортизации на стоимость неотделимых улучшений арендованных объектов. Однако для этого необходимо выполнить ряд условий:

1. Созданные арендатором улучшения должны быть неотделимыми.
2. Необходимо наличие согласия арендодателя на проведение капитальных работ по улучшению арендованного имущества. Если собственник имущества не дал своего согласия, но арендатор произвел неотделимые улучшения, амортизировать их нельзя. Разрешение на проведение указанных работ может быть прописано в договоре аренды или оформлено в дополнительном соглашении к договору.
3. В договоре аренды должно быть предусмотрено, что арендодатель не возмещает арендатору стоимость выполненных работ. Согласно ст. 623 ГК РФ по общему правилу арендатор имеет право после окончания договора аренды требовать возмещения своих затрат на создание неотделимых улучшений, если иное не предусмотрено договором. Таким образом, если в договоре отсутствует условие, что арендодатель не возмещает стоимость капитальных вложений, арендатор имеет право потребовать компенсацию затрат.

Если в договоре аренды предусмотрена частичная компенсация произведенных арендатором неотделимых улучшений, то в этом случае, согласно письма Минфина России от 25.01.2010 г. № 03-03-06/1/19, арендатор имеет право амортизировать неотделимые улучшения. Однако амортизироваться будет только та часть улучшений, стоимость которых не была возмещена арендодателем.

В случае выполнения вышеперечисленных условий арендатор имеет право амортизировать неотделимые улучшения. Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию.

У предприятия существует право выбора срока полезного использования. Сумма амортизационных отчислений по неотделимым улучшениям рассчитывается исходя из срока полезного использования или арендованного имущества или неотделимого улучшения. При этом нужно руководствоваться классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г.

Если на дату выбытия неотделимые улучшения (невозмещаемые арендодателем) в бухгалтерском учете полностью самортизированы, то при их передаче арендодателю не возникает прочих расходов. На дату возврата арендованного объекта основных средств арендодателю списывается сумма амортизации, начисленной по выбывающим неотделимым улучшениям, со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства».

Также при начислении амортизации по неотделимым улучшениям необходимо учитывать следующий важный момент. Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ арендатор имеет право начислять амортизацию по капитальным вложениям, произведенным в арендованное имущество, только в течение действия договора. Поэтому возможна ситуация, когда часть стоимости неотделимых улучшений останется не списанной на расходы. В данной ситуации, согласно письма Минфина России от 23.10.2009 г. № 03-03-06/2/203, такой остаток нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

Для арендатора по окончании срока аренды передача недоамортизированной части неотделимых улучшений (при отсутствии соглашения о возмещении) фактически производится безвозмездно, их стоимость и расходы, связанные с этой передачей, не учитываются в целях исчисления налога на прибыль.

В бухгалтерском учете целесообразно установить срок полезного использования неотделимых улучшений как число месяцев, оставшихся до конца срока аренды. Если аренда закончится в договорные сроки, то вся стоимость улучшения будет списана на расходы по обычным видам деятельности. Если же договор аренды будет расторгнут досрочно, то будут признаны прочие расходы арендатора на величину остаточной стоимости неотделимых улучшений.

Особенностью начисления амортизации по неотделимым улучшениям является то, что в отношении данных объектов нельзя применять амортизационную премию, предусмотренную п. 9 ст. 258 НК РФ. Это объясняется тем, что произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора. Данная позиция выражена в письме Минфина России от 09.02.2009 № 03-03-06/2/18.

Таким образом, отражение в учете неотделимых улучшений арендованных объектов имеет множество особенностей, которые необходимо учитывать бухгалтеру.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. 1) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 13.10.2003 г. № 91н (ред. от 27.11.2006 г.). URL: <http://www.consultant.ru>.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н. URL: <http://www.consultant.ru>.

О. И. Кокова, А. В. Кабанова, Н. Р. Рожкина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

НЕОТФАКТУРОВАННЫЕ ПОСТАВКИ

Рассмотрены пути решения проблемы учета и вовлечения в производство продукции, поставленной при договорных взаимоотношениях юридических и физических лиц с нарушением действующих норм и правил.

Ключевые слова: учет материалов, неотфактурованные поставки, поставки без документов, форма № М-7, форма № ТОРГ-4.

Пожалуй, каждый бухгалтер рано или поздно сталкивается с проблемой, связанной с неотфактурованной поставкой – материальными запасами, поступившими в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком) [1]. Возникающая при этом ситуация усложняется тем, что накладные и счета-фактуры доходят позднее, либо не поступают полностью.

Рассмотрим достигнутую отечественную практику успешного разрешения ситуаций с неотфактурованными поставками материальных ценностей.

Прежде всего необходимо составить Акт о приемке материалов по форме № М-7, которая утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, или Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика по форме № ТОРГ-4, которая утверждена постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132. Кроме того, возможно придется составить Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика по форме № ТОРГ-5.

Акт о приемке материалов по правилам составляют при участии представителя поставщика, но если его отправили через транспортную компанию или товары привез ваш работник, тогда остается попросить подписать акт о приемке специалиста из другой незаинтересованной организации. По общему правилу названные акты оформляются в двух экземплярах: один остается у покупателя, а второй направляется поставщику.

В акте отражается фактическое наличие материально-производственных запасов, поступающих без каких-либо документов, и их стоимость. Если определить стоимость поступивших запасов невозможно, то указывают цены последнего поступления данных товаров или их оценивают по рыночной стоимости.

Правила налогового учета неотфактурованных поставок зависят от того, будут ли впоследствии получены документы или нет. Рассмотрим возможные случаи:

- документы от поставщика пришли, но имущество пока не реализовано или не передано в производство. Тогда бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете покупку по цене, указанной в накладной;

- компания уже изготовила из неотфактурованных материалов продукцию и реализовала ее или продала товары, поступившие без документов. В таких случаях бухгалтеру придется показать в налоговом учете доход от реализации, потому что стоимость материалов или товаров, на которые отсутствуют расчетные или товаросопроводительные документы, списывать в уменьшение налоговой прибыли нельзя, так как для целей налогообложения любой расход нужно подтвердить документально (ст. 252 НК РФ). Внутренние же бумаги компании, пусть даже и составлены по формам Госкомстата России, затрат не подтверждают.

В результате себестоимость продукции, списанная в расходы, будет сформирована без учета покупной цены материалов, а при продаже товаров в расходы не удастся включить их покупную цену. Но когда же документы поступят, компания сможет включить в состав расходов стоимость проданных товаров или, если речь идет о материалах, учесть их цену (без НДС) в стоимости реализованной продукции. При этом у компании есть выбор: подать «уточненку» или скорректировать налоговую базу текущего периода (п. 1 ст. 54 НК РФ).

На практике имеет место случай, когда поставщик отказывается представить документы и при этом не требует платы за неотфактурованную поставку. Тогда полученные материально-производственные запасы окажутся для покупателя безвозмездно полученным имуществом. Его рыночную стоимость надо включать в налогооблагаемый доход, но учесть в расходах стоимость такого имущества кодекс не позволяет. Единственный вариант – это провести инвентаризацию имущества и выявить излишек, тогда его можно будет списать на расходы (п. 2 ст. 254 НК РФ).

«Входной» НДС для неотфактурованной поставки к вычету принять не удастся, так как для вычета необходима счет-фактура, а такого документа у покупателя нет, следовательно, нет и права на вычет. Но когда счет-фактура от поставщика придет, сделать вычет нужно именно в том месяце, когда поставщик выдал необходимые документы, а чтобы у проверяющих не возникло вопросов по поводу задержки с вычетом, стоит подготовить доказательства того, что счет-фактура получена с опозданием. Дату получения счет-фактуры можно подтвердить записью в журнале входящих документов или почтовым штемпелем на конверте, если счет-фактура пришла по почте.

Товары или материалы, поступившие без сопроводительных документов, являются собственностью покупателя, основанием для этого служит договор поставки, поэтому приходить неотфактурованное имущество надо на счете 41 «Товары» или счете 10 «Материалы», в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При этом, когда истечет срок исковой давности, установленный законодательством, эту задолженность включают в прочие доходы. Если спустя некоторое время покупатель получает документы от поставщика, и цены в накладной совпадают с оценкой неотфактурованных товаров в бухучете покупателя, то никакие корректировки не выполняются. Но если цены будут отличаться, то правила корректировки зависят от того, когда поступили документы – в том же году, что и товары, или на следующий год. Кроме того, возможна ситуация, когда документы будут получены уже после того, как покупатель реализует неотфактурованные товары или материалы. В этом случае все зависит от времени поступления документации: если они пришли в том же году, а товары (сырье, материалы) еще не использованы, то достаточно скорректировать их стоимость в учете; если же документы получены в следующем году, то корректировать цену оприходованных материалов или товаров уже не нужно, так как разница между фактической и учетной ценой списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»; если документы получены после реализации материалов (товаров), тогда стоимость скорректировать не удастся, и логично будет отнести разницу между фактической и учетной ценой реализованного или списанного в производство имущества на счет 91 [2].

Библиографические ссылки

1. Мир словарей – коллекция словарей и энциклопедий [Электронный ресурс] // Неотфактурованные поставки. URL: <http://mirslovarei.com>.
2. Шилкин С. Акт, с которым можно принять товары, поступившие без документов // Главбух. 2010. № 20. С. 36–42.

З. М. Колачева

Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА БАНКОВСКИХ КОМИССИЙ

Рассмотрены особенности включения в расходы различных банковских комиссий при исчислении налогооблагаемой прибыли в зависимости от вида, а также формы расчета комиссии.

Ключевые слова: заемные денежные средства, банковские комиссии, реструктуризация долга, фиксированная сумма, процентное отношение, экономическая обоснованность расходов.

Каждая организация в процессе своей деятельности несет расходы, связанные с оплатой услуг банков. При реализации новых крупных проектов компания обращается в банк для привлечения заемных денежных средств. Логично полагать, что в данной ситуации все сопутствующие расходы на получение займа организация будет стремиться учесть при налогообложении прибыли. Однако как показывает практика, нередко налоговые органы предъявляют претензии, связанные с учетом подобного рода расходов, считая, что некоторые виды комиссий подлежат нормированию и, следовательно, неправомерно учитывать их в полном объеме при расчете налогооблагаемой базы.

Указанное обстоятельство подтверждает сложность учета различных банковских комиссий и определяет актуальность выбранной темы.

Целью написания данной статьи является оценка целесообразности и законности отнесения различных банковских комиссий в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

- проведен анализ спорных ситуаций, возникающих на практике при учете банковских комиссий;
- рассмотрены пути их решения, основанные на нормативно-законодательной базе, сложившейся арбитражной практике по данному вопросу, а также учитывалось мнение Министерства финансов РФ;
- сформирован логически-обоснованный вывод по рассмотренной проблеме.

В соответствии с НК РФ, расходы, связанные с получением займов и кредитов, в частности, банковские комиссии за оказание различного рода сопутствующих услуг, в налоговом учете отражаются либо в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией [1, ст. 264], либо в составе внереализационных расходов [1, ст. 265]. Однако налоговые органы считают, что, если комиссия установлена в процентах от суммы кредита, она приравнивается к процентам по кредиту за пользование заемными средствами и, соответственно, подлежит нормированию по ст. 269 НК РФ. Данный подход имеет нормативное подтверждение в отношении комиссий за проведение операций по ссудному счету [3], а также к комиссионному вознаграждению организации-кредитора за часть неиспользованных организацией-заемщиком по открытой ей кредитной линии денежных средств [5].

Арбитражная практика имеет иной подход, поддерживая сторону налогоплательщика. Подтверждением этому служит Постановление ФАС СЗО от 16.04.2008 г.

№ А56-8747/2007, в котором суд счел необоснованным применение налоговым органом ст. 269 НК РФ в отношении затрат по уплате комиссии банка за услуги по выдаче кредита, обосновав это тем, что комиссия банка взимается за специальные услуги кредитного учреждения по выдаче денежных средств и не является процентом за пользование кредитом. Размер комиссионного вознаграждения находится в прямой зависимости от суммы выданных денежных средств и срока их возврата. Поскольку сумма транша в пределах лимита выдачи определяется желанием заемщика и не может быть заранее известна кредитору, банк устанавливает размер комиссии в процентном соотношении от выданной суммы, комиссионное вознаграждение выплачивается единовременно и не зависит от срока кредитования.

Аналогичной позиции придерживаются судьи и в отношении платы за ведение ссудного счета. Исходя из положений Федерального закона от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» и п. 1 ст. 819 ГК РФ, суды сделали вывод о том, что ведение банком ссудного счета при предоставлении кредита является самостоятельной банковской операцией и не относится к долговым обязательствам в смысле пп. 2 п. 1 ст. 269 НК РФ, а плата за ведение ссудного счета, независимо от способа определения ее размера (в твердой сумме, в процентном отношении к размеру предоставленного кредита), является самостоятельным платежом за предоставленные банковские услуги, а не дополнительной процентной ставкой по выданным кредитам, в связи с чем подлежит включению в состав внереализационных расходов на основании пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ.

В последнее время актуальна операция по реструктуризации обязательств (реструктуризация долга), т. е. любое изменение в условиях погашения обязательств. Существуют различия между реструктуризацией кредитного портфеля в целом и реструктуризацией отдельного кредита. Реструктуризация кредита, которая влечет за собой изменение сроков и порядка погашения, обеспечения, комиссий и процентов по банковскому кредиту, является одним из видов реструктуризации долга. Данная услуга является платной. Если комиссия за изменение условий кредита (реструктуризацию) в соглашении с банком указана в твердой сумме, в налоговом учете она учитывается в составе внереализационных [1, ст. 265] или прочих расходов, связанных с производством или реализацией [1, ст. 264], и в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Если комиссия за реструктуризацию установлена в соглашении в процентах от суммы задолженности, то подобные комиссии представляют собой часть процентов по долговым обязательствам, нормируемым в целях налогообложения прибыли по ст. 269 НК РФ.

При рассмотрении данной проблемы необходимо обратить внимание на Письмо Минфина России от 23.12.2009 г. № 03-03-06/1/824, в котором речь идет об учете расходов на оплату услуг банка, в том числе расходов в виде комиссии, размер которой установлен в стоимостном выражении и справочно-процентном отношении к общей сумме кредита. В указанном Письме отмечено, что если расходы в виде комиссионного вознаграждения банку в договоре указаны в стоимостном выражении, они учитываются единовременно в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Однако данный документ имеет существенный недостаток, так как Минфин РФ не разъяснил своей позиции по поводу комиссий в виде процентного отношения к общей сумме кредита, поставив тем самым в неравное положение налогоплательщиков в одной и той же ситуации. Это противоречит п. 1 ст. 3 НК РФ, нарушая принципы всеобщности и равенства налогообложения.

В целях систематизации изученного материала по исследуемой проблеме представим итоговую информацию в табличной форме.

Налоговый учет банковских комиссий

Вид банковских комиссий	Вид расчета	Способ учета	Нормативное регулирование (арбитражная практика)
Коммиссионное вознаграждение организации-кредитору за часть неиспользованных организацией-заемщиком по открытой кредитной линии денежных средств	Фиксированная сумма	В полной сумме в состав прочих либо внереализационных расходов	пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ; пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ; Письмо Минфина России от 15.05.2008 г. № 03-03-06/1/315
	% отношение	Нормируемые расходы	ст. 269 НК РФ; Письмо Минфина России от 29.10.2007 г. № 03-03-06/1/738; Письмо Минфина России от 25.07.2007 г. № 03-03-06/1/526
Комиссия за реструктуризацию долга	Фиксированная сумма	В полной сумме в состав прочих либо внереализационных расходов	пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ; пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ
	% отношение	Нормируемые расходы	ст. 269 НК РФ
Комиссия за выдачу кредита	В полной сумме в состав прочих либо внереализационных расходов		пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ; пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ; Письмо Минфина России от 23.12.2009 г. № 03 03 06/1/824; Постановление ФАС СЗО от 16.04.2008 г. № А56-8747/2007
	Нормируемые расходы		ст. 269 НК РФ; Письмо МФ РФ от 30.05.06 г. № 03-03-04/1/486
Комиссия за проведение операций по ссудному счету	Внереализационные расходы		пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ; Постановление ФАС СЗО от 15.06.2009 г. № А13-9281/2008
	Нормируемые расходы		ст. 269 НК РФ; Письмо Минфина России от 27.11.2009 г. № 03 03 06/1/776

Таким образом, изучив нормативно-законодательную базу, сложившуюся арбитражную практику по учету различного рода банковских комиссий, следует сделать вывод, что при отнесении такого рода расходов в расчет налогооблагаемой прибыли необходимо:

во-первых, учитывать вид комиссии, который может быть представлен:

- комиссией за выдачу кредита,
- комиссией по ведению ссудного счета,
- коммиссионным вознаграждением организации-кредитору за часть неиспользованных организацией-заемщиком по открытой кредитной линии денежных средств,
- комиссией за реструктуризацию долга;

во-вторых, вид расчета комиссии:

- либо она выражена в твердой, фиксированной сумме;
- либо в процентном отношении к основному долгу.

Необходимо отметить, что основным критерием при учете банковских комиссий при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль будет являться их экономическая обоснованность (оправданность), т. е. расходы должны соотноситься с характером деятельности субъекта, удовлетворять принципу рациональности и обуславливаться обычаями делового оборота.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. В 4 ч. Ч. 1 : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ : ред. от 06.12.2007 г. // КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. : по сост. на 1 окт. 2010 г. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2010.
3. О порядке признания для целей налогообложения прибыли расходов, понесенных в связи с получением кредита : письмо МФ РФ от 27.11.2009 г. № 03-03-06/1/776 // КонсультантПлюс.
4. О порядке учета для целей налогообложения прибыли расходов на оплату услуг банка : письмо Мин-во финансов РФ от 23.12.2009 г. № 03-03-06/1/824 // КонсультантПлюс.
5. О порядке учета расходов, связанных с открытием организации кредитной линии : письмо Мин-во финансов РФ от 29.10.2007 г. № 03-03-06/1/738 // КонсультантПлюс.
6. Шилимина Н. В. Налоговый учет банковских комиссий // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. № 11. С. 29–32.

© Колачева З. М., 2011

З. М. Колачева, Т. А. Муханова, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ СЫРЬЯ В СФЕРЕ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ ПО СИСТЕМЕ СТАНДАРТ-КОСТ

Рассматривается порядок управленческого учета естественной убыли сырья по системе стандарт-кост, применительно к сфере общественного питания.

Ключевые слова: естественная убыль сырья, нормы убыли, корпоративное управление, себестоимость, конкурентоспособность, система стандарт-кост, коэффициент убыли.

Российский рынок общественного питания развивается достаточно интенсивными темпами, характеризуется высоким уровнем спроса и деловой активности, внедрением новых технологий производства и обслуживания потребителей.

Актуальность данной статьи заключается в том, что предприятия сферы общественного питания в условиях нарастающей конкуренции нуждаются в активном внедрении инноваций в свою деятельность. В частности, это касается сегмента деятельности, связанного с технологиями корпоративного управления. Нередко применяются устаревшие и неэффективные управленческие методики, что зачастую приводит к ощутимым потерям и, как следствие, снижению конкурентоспособности.

Целью написания данной статьи является рассмотрение методики по учету естественной убыли сырья в сфере бизнеса общественного питания по системе стандарт-кост.

В процессе написания статьи необходимо рассмотреть имеющиеся недостатки и «узкие места» ведомственных норм учета естественной убыли сырья; предложить методику эффективного учетно-аналитического инструмента, основанного на системе стандарт-кост при калькулировании себестоимости продукции; апробировать ее на конкретном примере; проанализировать достоинства предложенной методики.

В настоящее время учет убыли сырья строго регламентирован налоговым и финансовым учетом хозяйственной деятельности предприятий. Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли приравниваются к материальным расходам для целей налогообложения прибыли [1, ст. 254]. Иными словами, данные потери сырья являются утвержденной статьей калькуляции себестоимости продукции в налоговом учете и, как правило, влияют на цены продаж.

Утвержденные государством нормы убыли отражают общие тенденции потерь для предприятий рассматриваемой отрасли, они не учитывают их индивидуальные особенности и не предполагают инструментов быстрого и эффективного принятия решений, без чего невозможно продуктивное управление.

Как нам представляется, назрела необходимость адаптировать нормативные затраты к условиям деятельности каждого предприятия с учетом требований корпоративной модели управления, поставленных задач по обеспечению эффективной работы и повышению деловой активности.

Слабым местом в использовании ведомственных отраслевых норм убыли сырья является относительно низкий уровень их достоверности, что мешает их использовать для принятия управленческих решений. Такой уровень достоверности связан с недостаточной частотой актуализации регулирующими органами данных норм. Нередко специалисты ставят под сомнение достоверность имеющихся норм из-за неубедительности их технико-экономической обоснованности либо ее отсутствия.

Принятые методики учета убыли в бухгалтерском налоговом и бухгалтерском финансовом видах учета ориентированы на внешних пользователей, на формирование соответствующих видов отчетности. Корпоративное управление, основанное на этих видах бухгалтерии, предполагает апостериорную модель корпоративного менеджмента, не позволяющую что-либо изменить в фактах хозяйственной деятельности отражаемых в них прошедших периодов, а синтетическое представление отчетных данных не создает информационных условий для эффективного принятия решений при использовании данной модели [5].

Сложившаяся ситуация в учете убыли по ведомственным нормам требует решительного отказа от действующих в оборонной промышленности (ОП) еще с советских времен учетных парадигм, разработки и внедрения новых для отрасли эффективных управленческих учетно-аналитических инструментов. Таким инструментом, многократно опробованным в других отраслях, является система стандарт-кост. В российской практике аналогом указанной системы с некоторыми различиями и особенностями является нормативный учет затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Бесспорное преимущество системы стандарт-кост представляет собой обязательное проведение анализа причин расхождений между фактическим состоянием объекта управления и их нормативными значениями, а также ведение учетного регистра этих причин. Заметим, что система стандарт-кост – неотъемлемый элемент бухгалтерского, управленческого учета, до сих пор, к сожалению, не внедренный на предприятиях общественного питания.

Методика реализации учета и анализа убыли по системе стандарт-кост предполагает отражение в учетных регистрах данных о нормированных затратах, расчет которых осуществляется на основе тщательного технико-экономического анализа заранее, до начала процесса заготовления, осуществляемого специалистами предприятия. Особенностью нормированных затрат убыли является включение в их информационную базу сведений о нормативном коэффициенте убыли, в интегрированном виде отражающем степень влияния объективных факторов образования естественных потерь.

По нашему мнению, расчетно-обоснованные нормы убыли должны утверждаться администрацией предприятия и оперативно корректироваться в зависимости от степени объективных и субъективных факторов. Непрерывная актуализация содержания информационной базы нормированных затрат и коэффициентов убыли выступает обязательным условием эффективного использования нормативного учета.

Расчет нормативной себестоимости естественной убыли ($У_n$) целесообразно осуществлять по следующей формуле:

$$У_{ni} = K_{ni} \cdot Ц_{ni} \cdot Р_{ni}, \quad (1)$$

где i – позиция номенклатуры сырьевых ресурсов; $i = 1, 2, \dots, N$ (N – количество номенклатурных позиций сырья); K_{ni} – нормативный (утвержденный) коэффициент убыли; $Ц_{ni}$ – нормативная (утвержденная) цена закупки; $Р_{ni}$ – количественный расход ресурса по утвержденным нормам.

Выполнив вычисления по формуле (1), можно сформировать по статье «Потери в результате естественной убыли сырья» сметы доходов и расходов предприятия [5].

Фактическое значение себестоимости естественной убыли (Уф) рассчитывается по выражению

$$У_{fi} = K_{fi} \cdot Ц_{fi} \cdot Р_{fi}, \quad (2)$$

где K_{fi} – фактический коэффициент убыли; $Ц_{fi}$ – фактическая цена закупки; $Р_{fi}$ – фактический расход ресурса.

В основе внутривозвратного контроля за величиной убыли по системе стандарт-кост лежит выявление расхождений (О – отклонение) между фактической себестоимостью убыли сырья и ее нормативным значением:

$$О = У_{ni} - У_{fi}. \quad (3)$$

Расхождения между фактической естественной убылью и нормативной величиной могут быть связаны как собственно с отклонениями фактической себестоимости от нормативной ($\Delta У$), так и с изменениями условий хранения, отражаемыми значениями коэффициента убыли ($\Delta К$).

В первом случае используется формула

$$О = (У_{fi} - У_{ni}) \cdot K_{fi}, \quad (4)$$

во втором –

$$О = (K_{fi} - K_{ni}) \cdot У_{ni}. \quad (5)$$

Рассмотрим применение предложенной методики для X ресурса на конкретном примере. Исходная информация (цифры условные) приведена в «Отчете о естественной убыли по предприятию за отчетный период».

Согласно предложенной методике изменение убыли, мотивированное отклонениями фактической себестоимости ресурса от нормативной (+825 руб.) при фактических условиях хранения (0,02), составит +16,5 руб. ($825 \cdot 0,02$) (см. таблицу).

Анализ отклонения фактической величины естественной убыли от нормативного значения

Наименование показателя	Норма	Факт	Отклонение, перерасход (+) или экономия (–)
1. Цена, руб./кг	13,5	14	+0,5
2. Расход на производство, кг/мес.	670	705	+35
3. Себестоимость, руб. (стр. 1 х стр. 2)	9045	9870	+825
4. Коэффициент убыли	0,04	0,02	–0,02
5. Стоимость естественной убыли, руб. (стр. 3 х стр. 4)	361,8	197,4	–164,4

Изменение убыли, мотивированное отклонениями (–0,02) условий хранения, составит –180,9 руб. ($-0,02 \cdot 9045$ руб.) при нормативной себестоимости (9045 руб.).

Общее изменение будет равно –164,4 руб. ($-180,9 + 16,5$).

Таким образом, система стандарт-кост позволит руководству организаций ОП использовать полученную информацию об имеющихся отклонениях для принятия оперативных управленческих решений, что послужит мощным инструментом для контроля производственных затрат.

В заключение необходимо отметить, что автоматизация описанного процесса облегчит расчеты и сделает их результат максимально информативным для лиц, принимающих решения и занимающихся внутренней контрольной работой.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. : по сост. на 1 окт. 2010 г. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2010.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. В 4 ч. Ч. 1 : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ ред. от 06.12.2007 г. // КонсультантПлюс.
3. Баканов М. И. Бухгалтерский учет в торговле.: учебник / М.И. Баканов. М.: Финансы и статистика, 2007, 316 с.
4. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 2008.
5. Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет : курс-минимум: учеб. пособие. М. : Магистр, 2009.
6. Ракипова А. Л. Нормативный учет затрат // Налоговые известия. 2008. № 6. С. 29–35.
7. Хот Ф. Т. Система стандарт-кост через призму бухгалтерского (финансового) учета // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 1. С. 33–37.

© Колачева З. М., Муханова Т. А., Ёлгина Е. А., 2011

С. Г. Кондрашова
Курский государственный университет, Россия, Курск

ТОВАРНЫЙ ЗНАК: ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

По типовой классификации объектов интеллектуальной собственности товарные знаки относятся к так называемым объектам промышленной собственности наряду с изобретениями, полезными моделями, промышленными образцами и селекционными достижениями. Однако организация их бухгалтерского учета налогообложения имеет свои особенности.

Ключевые слова: товарный знак, интеллектуальная собственность, нематериальные активы, принципы оценки.

Товарный знак – это обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 1477 ГК РФ) [1].

Посредством товарного знака продукцию предприятия можно отличить от товаров-заменителей. Грамотное использование товарного знака (при условии надлежащего качества продукции) позволяет увеличить прибыль предприятия. Зарегистрированный товарный знак служит для защиты выпускаемой продукции от недобросовестных конкурентов. В свою очередь, покупатель, удовлетворенный качеством продукта, защищенного товарным знаком, впоследствии легче находит изделия той же фирмы.

В качестве товарных знаков регистрируют словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации (ст. 1482 ГК РФ). Исключительные права на товарный знак действуют с момента его государственной регистрации в течение десяти лет со дня подачи заявки на эту регистрацию. Однако срок действия исключительного права на товарный знак может быть продлен на десять лет по заявлению правообладателя, поданному в течение последнего года действия этого права. Причем продлевать данный срок можно неограниченное число раз (ст. 1491 ГК РФ).

Для оповещения о своем исключительном праве на товарный знак правообладатель рядом с товарным знаком помещает латинскую букву «R» или латинскую букву «R» в окружности, словесное обозначение «товарный знак» или «зарегистрированный товарный знак» [2].

На сегодняшний день, по крайней мере, на рынке потребительских товаров и услуг конкуренция непосредственно между товарами уступила место конкуренции товарных знаков. Из-за этого повышается роль правовой охраны товарных знаков. Товарные знаки являются фактором расширения экспорта. Непонимание значения товарных знаков для роста рыночного потенциала подрывает конкурентные позиции российских производителей.

Специальным бухгалтерским стандартом, регулирующим правила учета нематериальных активов в общем и товарных знаков в частности, является ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [3]. Согласно п. 3 данного нормативного акта для принятия объекта к учету в качестве нематериальных активов (НМА) необходимо выполнить ряд условий:

- обладать способностью приносить доход;
- обладать исключительными правами на объект;

- иметь возможность отделить объект от других активов и определить его стоимость;
- установить предполагаемый срок использования (более 12 мес.);
- не иметь материально-вещественной формы.

Товарные знаки учитываются в составе НМА по фактической (первоначальной) стоимости, которая формируется из следующих составляющих:

- сумм, уплачиваемых в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- невозмещаемых сумм налогов, государственных, патентных и иных пошлин, уплачиваемых в связи с приобретением актива;
- сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- заработной платы работников и начислений на социальные нужды;
- иных расходов, непосредственно связанных с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях (пп. 4, 6, 8, 9 ПБУ 14/2007).

Похожий порядок отнесения активов к НМА и определения их первоначальной стоимости закреплён и в целях налогообложения прибыли (п. 3 ст. 257 НК РФ) [4]. Однако как указано в Письме Минфина России от 27.02.2009 г. № 03-03-06/1/99 [5], в целях налогообложения прибыли первоначальная *стоимость товарного знака должна превышать 20 000 руб.*, в противном случае затраты по приобретению НМА будут признаваться в составе материальных расходов на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. Поскольку в бухгалтерском учете ценового критерия нет, стоимость объекта, составляющая 20 000 руб. и менее, все равно будет погашаться посредством амортизации, в результате по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [6] образуются временные разницы, формирующие отложенные налоговые обязательства.

В соответствии с п. 28, п. 29 ПБУ 14/2007 амортизация стоимости НМА начисляется следующими способами: линейным, уменьшаемого остатка, списанием стоимости пропорционально объему продукции (работ). В целях налогообложения прибыли предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный (совпадает с бухгалтерским) и нелинейный (не совпадает с бухгалтерскими способами) (п. 1 ст. 259 НК РФ, Письмо Минфина России от 24.02.2009 г. № 03-03-06/1/79) [7]. Однако на практике начисление амортизации по товарному знаку обычно производится линейным способом как в целях бухгалтерского учета, так и при налогообложении прибыли.

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению [8] для объектов НМА предусмотрено два способа отражения амортизации: с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и без использования данного счета. В последнем случае начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Приведем пример. Пусть предприятие Х получило правовую охрану товарного знака сроком на 120 мес. Стоимость товарного знака равна 60 000 руб. Амортизация начисляется с применением счета 05 линейным методом.

В бухгалтерском учете будет составлена корреспонденция счетов (см. таблицу).

При международной регистрации товарного знака нередко возникают вопросы по отражению произведенных затрат, таких как, например, пошлины.

Отражение в учете организации операций с товарным знаком

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
В месяце получения правовой охраны товарного знака			
Товарный знак принят к учету	04	08	60 000
Отражено отложенное налоговое обязательство (60 000 руб. · 20 %)	68	77	12 000
Ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем получения правовой охраны товарного знака			
Отражена амортизация товарного знака (60 000 руб. / 120 мес.)	26	05	500
Отражено погашение части отложенного налогового обязательства (500 руб. · 20 %)	77	68	100

По мнению Минфина, основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит осуществление им самостоятельной функции при производстве продукции, которая заключается в выполнении работ или оказании (использовании) услуг для управленческих нужд организации. При этом стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. Таким образом, говорят чиновники, исходя из ПБУ 10/99 «Расходы организации» [9], расходы организации, связанные с международной регистрацией знаков, применяемых для товаров или услуг, следует рассматривать в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Данный подход не единственно возможный. Специалисты отмечают, что действие исключительных прав на товарный знак, зарегистрированный в Государственном реестре товарных знаков, ограничивается территорией России. Функция такого товарного знака состоит в индивидуализации и правовой охране выполняемых работ, оказываемых услуг, которые осуществляются на территории РФ. Следовательно, при международной регистрации знак обслуживания приобретает самостоятельную функцию – индивидуализация продукции и ее защита на территории иностранных государств. При этом выполняются все условия, установленные п. 3 ПБУ 14/2007, позволяющие принять к учету новый объект.

Поскольку мнения специалистов по данному вопросу разделились, предприятие вправе делать выбор самостоятельно, но следует иметь в виду, что расходы на международную регистрацию товарного знака, принятого к бухгалтерскому учету в составе НМА, аналогичным образом необходимо отразить и в целях налогообложения, а это, насколько мы понимаем, не в интересах организации.

В соответствии со ст. 1488–1490 ГК РФ, *исключительное право на товарный знак может быть передано правообладателем другому юридическому лицу или осуществляющему предпринимательскую деятельность физическому лицу по договору о передаче исключительного права на товарный знак (договору об уступке товарного знака)*. В результате исполнения такого договора все исключительные права на объект интеллектуальной собственности переходят к новому собственнику, следовательно, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете нужно отразить выбытие НМА.

В бухгалтерской литературе к вопросам налогообложения прибыли при выбытии НМА нет единого подхода. Одни специалисты считают, что в качестве расхода можно учитывать остаточную стоимость нематериального актива, исчисленную по правилам

определения остаточной стоимости основных средств (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). Другие утверждают, что поскольку прямой нормы об остаточной стоимости нематериального актива НК РФ не содержит, уменьшать налоговую базу на остаточную стоимость нематериального актива нельзя, а при реализации организация вправе уменьшить доходы на цену приобретения актива (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Мы придерживаемся первой точки зрения, поскольку в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ. Очевидно внутреннее противоречие указанной нормы: товарный знак является НМА и включается в состав амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ). Однако в п. 1 ст. 257 НК РФ говорится только об амортизации основных средств.

Данный факт в силу п. 7 ст. 3 НК РФ не может препятствовать учету в составе расходов остаточной стоимости НМА. Довод о том, что поскольку понятие остаточной стоимости НМА законодательно не урегулировано, применять пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ нельзя. Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Следуя этому подходу, обратимся к п. 57 Положения № 34н [10], в соответствии с которым нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации.

Несостоятельность второй точки зрения можно подтвердить цитатой из п. 5 ст. 252 НК РФ: в целях настоящей главы суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов. Списывая в расходы цену приобретения актива, мы второй раз учтем в расходах сумму начисленной амортизации (конечно, если она ранее была начислена).

В силу п. 34 ПБУ 14/2007 *стоимость товарного знака, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета*. Одновременно списывается сумма накопленных амортизационных отчислений. Доходы и расходы от этой операции относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. 4) : федер. закон от 18.12.2006 г. № 230-ФЗ [принят Гос. Думой 24.11.2006 г. : ред. от 24.02.2010 г.] // Российская газета. 2006. № 289.
2. Поленова С. Н., Маслакова И. И. Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности / под общ. ред. С. Н. Поленовой. М. : Дашков и К°, 2008.
3. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007) : приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н [зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 г. № 10975] // Российская газета. 2008. № 22.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [принят Гос. Думой 19.07.2000 г. : ред. от 19.05.2010 г.] // Парламентская газета. 2000. № 151-152.

5. Письмо Минфина РФ от 27.02.2009 г. № 03-03-06/1/99 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=QUEST;n=65864>.
6. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02) : приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н (ред. от 25.10.2010 г.) [зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.2002 г. № 4090] // Российская газета. 2003. № 4.
7. Письмо Минфина РФ от 24.02.2009 г. № 03-03-06/1/79 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=QUEST;n=65838>.
8. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 18.09.2006 г.) // Экономика и жизнь. 2000. № 46.
9. Расходы организации (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 08.11.2010 г.) [Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 г. № 1790] (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2011 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
10. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 26.03.2007 г.) [Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 г. № 1598] // Российская газета (Ведомственное приложение). 1998. № 208.

© Кондрашова С. Г., 2011

Н. К. Кухальская, В. Э. Кауп
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Рассматривается развитие бухгалтерского баланса в историческом аспекте, динамика теории и практики его построения и структуры. Раскрывается роль и место бухгалтерского баланса в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности, описывается многообразие существующих теорий бухгалтерского баланса, а также выявляется уровень соответствия действующих форм отчетности требованиям МСФО.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, этапы становления баланса, балансоведение, международные стандарты финансовой отчетности.

Актуальность выбранной темы заключается в том, что последние двадцать лет российский бухгалтерский учет находится в состоянии реформирования с целью сближения с Международным стандартом финансовой отчетности (далее – МСФО). В этой системе отчетности центральное место отведено бухгалтерскому балансу. Такое положение баланса обуславливается признанием основными пользователями отчетности инвесторов, которых интересует изменение их имущества, рыночная капитализация инвестиций, находящая отражение в показателях бухгалтерского баланса. В нашей стране бухгалтерский учет и формируемая на его основе отчетность были ориентированы на удовлетворение интересов государства и в его лице администрации предприятия. Развитие рыночных отношений привело к появлению новой группы пользователей и изменению целей бухгалтерского учета и отчетности.

Познание сущности любого явления наиболее полно обеспечивается изучением процесса возникновения и изменения рассматриваемого объекта во времени, т. е. его эволюции. Изучение бухгалтерского баланса в историческом контексте позволяет установить причины его возникновения, объясняет современное понимание в целом баланса и его составных частей, раскрывает взаимосвязь целей его формирования.

Соответственно цель настоящей статьи состоит в представлении целостной картины, отражающей историко-эволюционный процесс развития бухгалтерского баланса, в определении современного его положения в системе бухгалтерской отчетности и в выявлении характера динамики сближения его с МСФО.

В разные исторические периоды в понятие баланса вкладывались различные смыслы и суть не только научных концепций, предлагавшихся различными авторами, и не в возникновении и распространении самого термина «баланс», но в самом человечестве. Баланс эволюционировал вместе с человеческой цивилизацией. На основании этого некоторые ученые утверждают, что эволюцию баланса, как и всего бухгалтерского учета в целом, невозможно рассматривать исторически. По их мнению, эволюцию баланса следует рассматривать диалектически по той причине, что баланс обладает собственной неоспоримой логикой развития. Но в данной статье будет отражено мнение большинства ученых, соответственно которому бухгалтерский баланс рассматривается с точки зрения хронологии, когда последовательно излагаются факты, имевшие место в одну историческую эпоху.

Много веков назад учет осуществлялся посредством записи на материальных носителях: камне, папирусе, бересте, пергаменте и т. п. Со временем в качестве носителя

информации была выбрана книга как наиболее компактная и удобная для этого форма. На левой стороне книги купцы записывали приход товара, поступление денег, а на правой – расход. Во избежание ошибок купеческие регистрационные книги приходилось регулярно проверять, что производилось подсчетом сумм по колонкам, то есть по каждой странице. Однако подобные подсчеты не могли дать какой-то разумной цифры, поэтому купцами был использован арифметический прием: в рамках одной учетной записи решено было записывать одинаковые суммы в обеих колонках. Так возникла двойная запись, а вместе с ней и бухгалтерский баланс. Причиной изобретения была необходимость проверки регистрационных книг посредством подсчета сумм по двум колонкам, получившим название дебета и кредита. Теперь, при записи одинаковых сумм в обеих колонках, осуществлять проверку оказалось легче: достаточно было убедиться в равенстве сумм в колонках по всем страницам.

Сальдо, которое значится по обеим колонкам, и стало бухгалтерским балансом. Само слово «баланс» имеет латинское происхождение (*bis* – два, *lans* – чаша), и в этимологическом смысле обозначает двухчашечные весы. Оно же, в свою очередь, берет начало от позднелатинского (IV в.) *bilanx*, что также означает двухчашечные весы (*bi-* < *bis* – дважды, вдвойне + *lanx* – чашка весов). Этимология термина дала повод изображать бухгалтерский баланс в качестве весов гирями, которые являются объектами разной степени «тяжести».

Становление и развитие бухгалтерского баланса условно можно разделить на десять этапов: 1) появление практики формирования и представления отчетности, характеризующей имущественное положение хозяйствующего субъекта (Римская цензовая отчетность); 2) широкое распространение практики формирования отчетности об имущественном положении (Италия XIII в.); 3) появление инвентарного баланса (Италия XIV в.); 4) появление учетного баланса (Италия XV в.); 5) литературное описание учетного баланса (первое – Б. Котрульи, Италия, 1458 г.; наиболее значимое для развития баланса – Л. Пачоли, Италия, 1494 г.); 6) литературное описание отчетности (Г. де Тескада, Испания, 1546 г.); 7) появление Французского коммерческого кодекса (1673 г.); 8) появление группы пользователей отчетности, удаленной от управления предприятия (XVIII–XIX вв.); 9) появление теорий бухгалтерского учета, признающих бухгалтерский баланс центральной категорией учета (начало XX в.); 10) появление и развитие балансоведения (XX–XXI вв.) [3].

Такая периодизация развития баланса связана с тем, что в настоящее время бухгалтерский баланс – это, с одной стороны, отчет об имущественном состоянии предприятия, а с другой, это таблица, представляющая в обобщенном виде сведения об остатках на счетах. На первых этапах развития это были два самостоятельных документа.

Отчет об имущественном положении появился в Римской империи, где требовалось периодическое представление цензовой отчетности, составляемой в форме инвентаризационной описи. Этот документ еще не был сбалансированным. Такая форма появилась только после того, как в учете стали выделять особый объект – капитал. Необходимость его раскрытия возникла в начале XIV в. в связи с распространением практики создания товариществ, предполагающей объединение имущества нескольких предпринимателей. Особенность этих предприятий состояла в заранее определенном сроке существования, по истечении которого имущество разделялось по особому отчету – ликвидационному балансу. В этих организациях использовался инвентарный баланс.

Учетный баланс появился в деятельности предприятий, не имеющих заранее ограниченного срока существования, где перед бухгалтерским учетом ставились иные задачи, решение которых привело к созданию двойной записи, позволившей формировать баланс без использования данных инвентаризации. В большинстве предприятий этот ба-

ланс длительное время применялся исключительно как таблица проверки правильности записей на счетах. Именно такую характеристику он получил в первых книгах, посвященных двойной бухгалтерии, самой известной из которых является «Трактат о счетах и записях» Л. Пачоли (1445–1517). Эта работа служила основой многих книг первого цикла литературы по бухгалтерии, изданных в Германии, Нидерландах, Франции и Англии. Дальнейшее развитие бухгалтерского баланса связано с изменением функций инвентарного и учетного баланса.

Наиболее значимым событием для развития бухгалтерского баланса стало принятие в 1673 г. Французского коммерческого кодекса, потребовавшего регулярного составления баланса. Следуя за практикой своего времени, этот документ предписывал формирование инвентарного баланса. Признание учетного баланса произошло позже. Первой страной, в законодательстве которой появилось упоминание об учетном балансе, стала Россия, где в годы правления Иоанна VI был утвержден Устав о банкротах. В большинстве стран такое предписание появилось только в следующем веке. К этому времени возникла необходимость в регулярном формировании баланса. Главной причиной этого стало распространение практики создания акционерных обществ, которая привела к разделению функций владения и управления предприятием. Удаленные от управления собственники нуждались в информации, представленной в бухгалтерской отчетности. Появление этой группы пользователей отчетности потребовало объяснения правил бухгалтерского учета и формирования отчетности. Это привело к рождению науки (теории) бухгалтерского учета [2].

Первой возникла юридическая теория бухгалтерского учета, в рамках которой предметом учета признавались расчеты собственника с агентами (лицами, занятыми на предприятии) и корреспондентами (физическими и юридическими лицами, с которыми предприятие ведет расчеты). Баланс в этой теории понимался как сумма счетов и определялся как таблица, в активе которой показывались владельцы ценностей, а в пассиве – собственники. На смену юридической теории пришла экономическая. Сторонники этого направления предметом учета называли капитал предприятия во всех его проявлениях. Бухгалтерский баланс при таком подходе понимался как таблица, показывающая в пассиве собственников имущества, представленного в активе.

Несмотря на различия, эти теории объединяло общее понимание техники двойной записи: дебет трактовался как вход, а кредит как информационный выход. Однородность значения дебета и кредита в каждом счете позволили эти теории назвать теориями одного ряда счетов. В конце XIX в. ученые существенно разошлись во взглядах на методологию учета, что привело к появлению теорий двух рядов счетов, основным положением которых является утверждение, что правила записи на счетах зависят от специфических особенностей каждой группы счетов.

Для развития бухгалтерского баланса важным событием стало появление экономической теории двух рядов счетов, в рамках которой сформировалась теория, рассматривающая бухгалтерский баланс как системообразующий элемент учета, лежащий в основе объяснения двойной записи, структуры бухгалтерских счетов и правил их корреспонденции.

Признание баланса центральной категорией бухгалтерского учета стало началом следующего этапа его развития, выделения особой отрасли теории – балансоведения. В 1908 г. Георгий Авксентьевич Бахчисарайцев заявил, что понимать бухгалтерию следует только через баланс, а потому баланс в его исторической форме следует принять в качестве аксиомы и построить на этом основании все теоретические положения. Положения Бахчисарайцев разработал и опубликовал в виде тезисов в декабре 1908 г. Точка зрения Бахчисарайцева быстро нашла горячую поддержку в России и за рубежом.

В рамках этой теории также еще в начале XX в. было установлено, что бухгалтерский баланс может формироваться на основе двух взаимоисключающих концепций: статической и динамической. В первом случае баланс понимается как метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить состояние средств предприятия и источники их формирования, во втором – метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие и его финансовый результат.

Динамический баланс имел доминирующее значение для учетной практики XX в., при этом главной отчетной формой признавался отчет о финансовых результатах, и отчетность формировалась в первую очередь для администрации хозяйствующего субъекта. В XXI в. приоритетными пользователями отчетности становятся актуальные и потенциальные собственники предприятий, для которых наиболее значима информация об изменении стоимости вложенного капитала или чистых активов и, следовательно, главной формой отчетности становится бухгалтерский баланс, составленный в рыночной или справедливой оценке [3].

Что же касается становления и развития бухгалтерского баланса в отечественной истории, то можно отметить, что в основе отечественной теории лежит не просто баланс, но баланс обязательно двусторонней формы, с равными между собой активом и пассивом. Также следует отметить, что в последние десятилетия произошел перелом – началась поэтапная реформация баланса. Например, статью амортизации перенесли на левую сторону баланса и стали трактовать как контрактив. Подобным же образом поступили со всеми контрарными статьями, они заняли свои естественные места. А совсем недавно счёт убытков перенесён из актива баланса в раздел капитала.

Каждая такая микрореформация делала отечественный баланс понятнее и одновременно всё больше отдаляла его от исходной исторической формы.

На Западе же в XX в. эволюция баланса шла другим путем – в международных стандартах двусторонняя форма баланса не только не требуется, но и не приветствуется: МСФО вообще стараются обходить стороной любые проявления двойственности бухгалтерии. Вместо двух главных разделов баланса (актив и пассив) МСФО предлагает три – активы, капитал и обязательства.

Как уже отмечалось выше, реформирование бухгалтерского учета в нашей стране проводится в направлении сближения с МСФО. Так приказом Министерства финансов России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» утверждены новые формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, а также приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. В п. 7 приказа № 66н указано на его вступление в силу, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г.

В связи с вступлением в действие вышеописанных нововведений был проведен сравнительный анализ, результаты которого представлены в таблице. Данная таблица наглядно демонстрирует, насколько новые формы бухгалтерского баланса приблизились к требованиям, выдвигаемым МСФО, а именно было выявлено, что эквиваленты денежных средств, налоговые требования и доля меньшинства не представлены ни в прошлой, ни в ныне действующей форме бухгалтерского баланса, в форме, действующей с 2011 г., дебиторская задолженность не разделена на краткосрочную и долгосрочную [1].

В связи с этим также следует добавить, что расшифровывание по видам запасов, капитала и задолженности по МСФО не является обязательным, возможно, поэтому в новых формах отчетности данная детализация упразднена. Формы отчетности претерпели незначительные изменения, которые затронули скорее внешнее оформление, чем саму

суть отраженных в ней статей. Соответственно и к международным стандартам финансовой отчетности форма отечественного бухгалтерского баланса приблизилась незначительно.

Сравнительный анализ форм отчетности на предмет соответствия требованиям МСФО

Минимальная информация, предоставляемая в бухгалтерском балансе по МСФО	Статьи баланса, действовавшего до 2011 г.	Статьи баланса, вступившего в действие с 2011 г.
1	2	3
Основные средства	Основные средства (120)	Основные средства
Финансовые активы	Доходные вложения в материальные ценности (135)	Доходные вложения в материальные ценности
Инвестиции, учтенные по методу участия	Долгосрочные финансовые вложения (140)	Финансовые вложения
Запасы	Запасы (210)	Запасы
Доля меньшинства	Не представлено	Не представлено
Денежные средства и их эквиваленты	Денежные средства (260)	Денежные средства
Торговая и прочая кредиторская задолженность	Кредиторская задолженность (620)	Кредиторская задолженность
Налоговые обязательства Налоговые требования	Задолженность по налогам и сборам (составляющая 620)	Отложенные налоговые обязательства
Резервы	Резервы предстоящих расходов (650)	Резервы предстоящих расходов
Долгосрочные процентные обязательства	Займы и кредиты (510)	Заемные средства
Торговая и прочая дебиторская задолженность	Дебиторская задолженность, краткосрочная (240) и долгосрочная (230)	Дебиторская задолженность
Выпущенный капитал	Уставный капитал (410)	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)
Резервный капитал	Резервный капитал (430)	Резервный капитал

В заключение следует отметить, что возможно путь приближения к МСФО – это не то, что нужно бухгалтерскому балансу в нашей стране, ведь баланс на протяжении почти пяти веков был двусторонним документом. Двойная запись традиционно объяснялась и объясняется именно тем, что стороны баланса представляют собой два разных разложения одной и той же величины, т. е. баланс должен состоять из двух, а не из трех основных элементов. Однозначно лишь то, что бухгалтерский баланс, как было описано выше, обладает собственной неоспоримой логикой развития, и его эволюция не стоит на месте.

Библиографические ссылки

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2008 : изд-е на рус. языке. М. : Аскери-АССА, 2008.
2. Соколов Я. В. Основы бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000.
3. Лупкиова Е. В. История бухгалтерского учета : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М. : КНОРУС, 2009.

Кухальская Н. К., Кауп В. Э., 2011

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ВИНODEЛЬЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ОСНОВНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ЕГО РАЗВИТИЯ

Рассмотрены основные предпосылки разработки и анализа системы подготовки управленческих и отчетных данных применительно к движению алкогольной и спиртосодержащей продукции с учетом минимизации налоговых рисков.

Ключевые слова: управленческие и отчетные данные, учет, камеральная проверка, налоговые риски.

В настоящее время главный бухгалтер или лицо, ответственное за составление и сдачу регламентированных отчетов на предприятии, производящем алкогольную продукцию, помимо «обычных» ежеквартальных деклараций по налогу на прибыль (налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ представляют декларации ежемесячно), НДС, налогу на имущество и другим, обязан не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, представлять в налоговый орган по месту ведения учета декларацию по акцизам на алкогольную продукцию в соответствии с п. 5 ст. 204 НК РФ.

Помимо этого винодельческие предприятия заполняют и представляют в Федеральную службу по регулированию алкогольного рынка «Декларацию об объемах производства, оборота и использования этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» в семи приложениях.

Необходимость заполнения винодельческими предприятиями этой «особенной» отчетности обязывает бухгалтерскую службу предприятия вести количественный учет коньячной продукции не только в бутылках и декалитрах (с точностью до 0,1 дал), но и в «дал безводного спирта» (с точностью до 0,01) при 20 °С. Причем количественный учет в нескольких показателях ведется не только закупленной, произведенной и реализованной продукции, но и всех движений сырья (коньячного спирта или виноградного сусле) в течение технологического цикла, к которым относятся: и естественные нормы убыли спирта, и сливы (возврат неиспользованного коньяка при розливе в бутылке), и головные и хвостовые фракции (образуемые при перегонке виноматериалов в коньячный спирт, и которые используются в производстве только вторично) и др.

Указанные отчеты, хоть и разработаны одним ведомством (ФНС России), не обладают функцией контроля друг друга. Декларации об объемах... построена так, что инспектор не сможет точно проверить расчет суммы акциза к уплате, а из декларации по расчету акцизов невозможно сопоставить количественные движения алкогольной продукции с суммовым расчетом даже в течение одного месяца.

И если камеральную проверку, например Декларации по НДС, выполнить достаточно легко, проверив наличие и суммы первичных документов, служащих основанием для возмещения налога (счетов-фактур) и сопоставив их с данными бухгалтерского регистра (книге покупок), то проверка правильности заполнения Декларации об объемах..., проводимая по месту нахождения Росалкогольрегулирования, практически невозможна. Во-первых, нужные данные содержатся в документах различного вида (акты налива, накладная на перемещение материалов, бухгалтерская справка-расчет технологических потерь, счета-фактуры, акт закладки спиртов на выдержку и т. д.). Во-вторых, предприятию нет необходимости вести специальные бухгалтерские регистры (пока это законодательно не регламентировано) перечня документов, использованных при заполнении декларации.

Декларацию по акцизам на алкогольную продукцию инспекторы вообще проверяют по срокам представления, обязательным для заполнения полей и проверке платежных поручений для сумм к вычету.

Что касается выездных налоговых проверок налогоплательщиков, занимающихся производством и оборотом алкогольной продукции, каких-либо специальных правил и особенностей проведения камеральных проверок в налоговом законодательстве, а в частности, в Налоговом кодексе, не предусмотрено. Однако в связи со спецификой подобной деятельности таким налогоплательщикам уделяется большое внимание со стороны налоговых органов. Как известно, основным документом, используемым при планировании выездной налоговой проверки, является Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». В указанном документе зафиксировано, что в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных НК РФ, утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, в которой изложен общий подход представителей налоговых органов к осуществлению налогового контроля в целом и их взгляды на роль выездных налоговых проверок в частности.

Указанная Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности. Риски могут возникнуть при следующих условиях:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (разд. 8.1 «Специальные налоговые режимы» части второй НК РФ);
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Ввиду особенностей рассматриваемой отрасли (с позиции особого интереса налоговых органов к предприятиям рассматриваемой области деятельности), помимо «стандартных» критериев Концепции в рамках анализа исходных данных формирования системы «управленческой» и «отчетной» информации, необходимо рассмотреть арбитражную практику, имевшую место в рассматриваемом секторе. Учитывая, что, (де-

факто), на данное время происходит «узаконивание» судебной практики, необходимо перечислить основные принципы (доктрины), которыми руководствуются налоговые и судебные органы:

1. Доктрина «деловая цель». Заключается в том, что «сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. Для предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки», т. е., если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, ему может быть отказано в признании обоснованности ее применения.

2. Доктрина «экономическая целесообразность». В основе доктрины лежит определение предпринимательской деятельности, данное в п. 1 ст. 2 ГК РФ, из которого следует, что если компания ведет деятельность, несет затраты, и при этом, если данные действия не направлены на получение прибыли, то понесенные затраты экономически необоснованны, не соответствуют критериям предпринимательской деятельности и должны быть исключены из состава затрат с последующими налоговыми санкциями.

3. Доктрина «одной руки». Позволяет оценить с точки зрения налогового законодательства экономическую деятельность налогоплательщика в целом, абстрагируясь от того, через какие номинальные юридические лица она была осуществлена, и какую налоговую выгоду в данном случае получила «руководящая процессом» компания.

4. Доктрина «вытянутой руки». Предполагает наличие неблагоприятных налоговых последствий в формате пересмотра цен до рыночного уровня (конечно же, только с позиции налогового бремени) в случае выявления аффилированности и отклонения применяемых цен от рыночных более чем на 20 % (согласно ст. 40 НК РФ). Следует заметить: судебная практика показывает, что данная доктрина применяется даже в случае отсутствия фактов прямой или косвенной аффилированности между компанией и контрагентом-посредником.

5. Доктрина «фактического места деятельности». Применяется для взаимоувязки места фактической деятельности организации и ее номинального адреса.

6. Доктрина «должная осмотрительность». Заключается в том, что налогоплательщик в рамках хозяйственной деятельности должен проявить разумную осмотрительность при выборе контрагента: установить его правоспособность, полномочия лиц, имеющих право подписи, а также «историю налоговых платежей». Радует лишь то, что суды становятся на сторону налогоплательщиков при обсуждении вопроса об ответственности за поставщиков контрагентов, а именно: они не должны отвечать за поставщика контрагента.

7. Доктрина «сделка по шагам». Направлена на противодействие формированию цепей, основная цель которых – минимизация налогов путем осуществления ряда взаимосвязанных операций, каждая из которых по отдельности соответствует законодательству. Доктрина позволяет выявить наличие деловой цели на каждом шаге цепи и, в конечном счете, ответить на вопрос: является ли полученная налоговая выгода обоснованной?

8. Доктрина «существо над формой». Применяется к мнимым и притворным сделкам, соответствующих ст. 170 ГК РФ налоговым последствиям – доначисление налогов (на прибыль, НДС, налог на имущество и пр.). Налоговые последствия рассчитываются исходя из реальной экономической ситуации, соответствующей сделке. При этом если сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, налоговые органы больше не вправе требовать на основании ст. 169 ГК РФ взыскания всей полученной по сделке суммы в доход государства.

М. В. Лоч
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

ПОСЛЕДСТВИЯ СНИЖЕНИЯ СТАВКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Представлены основные экономические последствия снижения ставки налога на добавленную стоимость в условиях современной экономики России.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговое бремя, ставка налога, экономические последствия.

Налог на добавленную стоимость (НДС) считается одним из самых важных и вместе с тем сложных налогов, существующих в налоговой системе нашего государства. Российское законодательство в области налогообложения по НДС характеризуется чрезвычайной подвижностью и изменчивостью. Причем на повестке дня остро стоит вопрос изменения методики расчета и ставки НДС.

Целью данной статьи является исследование как негативных, так и позитивных последствий снижения ставки налога на добавленную стоимость.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить существующие преимущества и недостатки снижения ставки налога на добавленную стоимость;
- проанализировать последствия снижения ставки данного налога;
- предложить возможные варианты решения спорных вопросов.

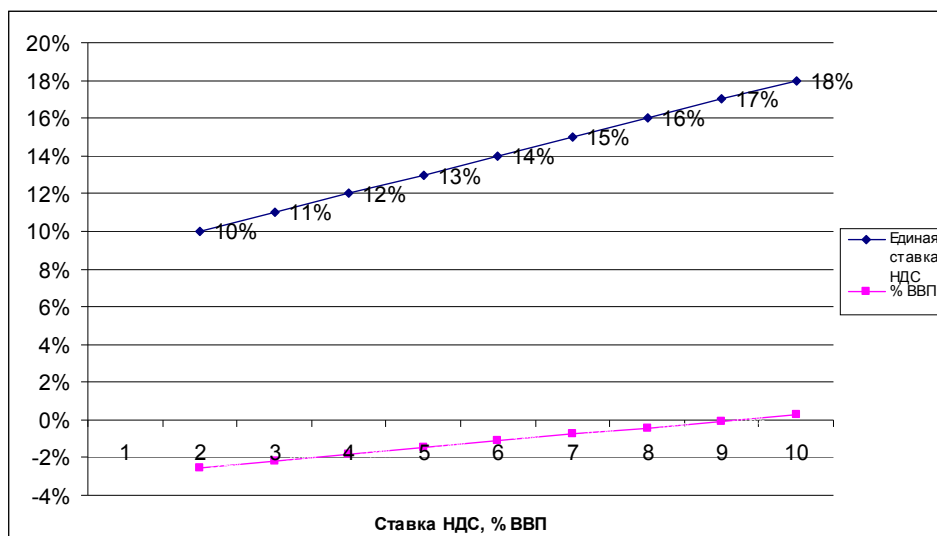
В настоящее время в РФ действует три ставки НДС – нулевая для экспортных операций, льготная в (10 %) – для операций по реализации социально-значимых товаров и базовая (18 %) – для всех остальных операций [1].

Уже несколько лет идут дискуссии о том, снижать ли ставку НДС, так как снижение ставки данного налога является важной мерой по стимулированию экономического роста. В начале 2008 г. рассматривался вопрос о снижении ставки НДС до уровня 12–13 % с одновременной ликвидацией пониженной ставки. В этом же году был опубликован Проект бюджетной стратегии РФ до 2023 г., в котором анализировались последствия снижения ставки НДС до уровня 12–13 %. Оценив изменения бюджетных доходов вследствие перехода на единую ставку НДС, чиновники пришли к выводу, что снижение ставки данного налога повлечет за собой ощутимые потери в налоговых поступлениях. Расчет производился за 2009–2011 гг. Экономисты рассчитали, что при снижении ставки НДС в 2011 г. до 13 %, потери бюджетных доходов составили бы 1005,5 млрд руб., или 1,49 % ВВП. Результаты данных расчетов представлены на рисунке.

Однако проведение данных расчетов и предложения по снижению ставки НДС осуществлялись в условиях стабильной экономики. В 2008 г. после мирового финансового кризиса решение о снижении ставки НДС было отложено, так как выпадающие доходы от снижения ставки, которые могут составить 2–3 % ВВП, опасны в стадии кризиса. Именно поэтому снижение ставки НДС не было предусмотрено одобренными правительством РФ основными направлениями налоговой политики на 2010, 2011 и 2012 гг. [2].

На данном этапе посткризисной экономики вновь поднимается вопрос о снижении ставки НДС. Противником снижения ставки налога традиционно выступает Минфин РФ, который не желает подвергать рискам устойчивость бюджетной системы, во мно-

гом обеспечиваемую именно налогом на добавленную стоимость. За унификацию ставки выступает Минэкономразвития. Поддерживают снижение ставки и деловые круги: по мнению большинства предпринимателей, это является действенной мерой, способной стимулировать рост производства в российской экономике с одновременным переходом ее на инновационный путь развития.



Оценка изменения бюджетных доходов вследствие снижения ставки НДС в 2011 г.

Основными проблемами НДС является его низкая собираемость и несовершенство механизма администрирования. По разным оценкам, включающим как расчеты Федеральной налоговой службы, так и расчеты экспертов Российского союза промышленников и предпринимателей, фактическая собираемость НДС составляет около 50 %, а по ключевым отраслям промышленности (в том числе экспортным) собираемость налога колеблется от 45 до 47 %. Именно поэтому в пользу снижения ставки НДС выдвигается такой аргумент, как увеличение собираемости НДС. Также представляется целесообразным осуществить переход на единую ставку налога, что будет способствовать упрощению администрирования НДС и сокращению существующих диспропорций в российской экономике.

В пользу снижения налоговой ставки НДС приводятся следующие аргументы:

- введение налоговых стимулов для развития инновационной экономики;
- стремление к дальнейшему снижению налогового бремени;
- повышение деловой активности компаний;
- прирост поступлений по налогу на прибыль организаций, взносов во внебюджетные фонды и НДФЛ вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов. Основные бенефициары снижения НДС – перерабатывающие отрасли: у этих отраслей высока добавленная стоимость. Высвободившиеся средства компании будут направлять в инвестиции, вырастет собираемость налога на прибыль. Прямой эффект от снижения НДС получат компании финансового сектора, для них величина этого налога – чистые затраты;
- диверсификация производства;
- сокращение доли теневого сектора;
- увеличение собираемости самого налога – ведь схемы «лжевозврата» НДС станут нерентабельными.

Однако в условиях российской экономики существует высокая вероятность того, что эффект от снижения ставки НДС будет незначительным. Экспертами отмечаются следующие основные недостатки снижения НДС: выпадающие доходы бюджета, дополнительная инфляция, рост импорта. Также отрицательным моментом будет являться увеличение расходов пищевой и легкой промышленности, так как по некоторым товарам данных отраслей ставка НДС равняется 10 %. Следует также отметить, что по итогам опроса предпринимателей, проведенного лабораторией конъюнктурных опросов Института экономики переходного периода, подавляющее большинство респондентов выразили намерение направить средства, полученные от снижения ставки НДС, на осуществление капитальных вложений [3]. Следовательно, предприниматели намереваются сформировать прибыль за счет снижения налогообложения, а не направить экономию на снижение цен и рост заработной платы сотрудников.

Проанализировав все недостатки и положительные моменты снижения и унификации ставки НДС, можно сделать вывод, что ставку данного налога необходимо снижать. При этом негативные последствия, связанные с ростом инфляции, можно было бы компенсировать за счет сокращения государственных расходов, более жесткого подхода к формированию цен (тарифов) естественных монополий, а также мер по снижению инфляции издержек на рынках сельскохозяйственной продукции. Увеличение ценовой конкурентоспособности импорта может быть уменьшено за счет повышения ввозных пошлин на потребительские товары и конкурирующий инвестиционный импорт.

Таким образом, существует множество аргументов в пользу и против снижения ставки НДС. Основным отрицательным моментом снижения ставки данного налога являются потери бюджетных доходов. Весомым аргументом в пользу снижения ставки НДС является увеличение собираемости и упрощение механизма администрирования данного налога. Наиболее вероятные положительные последствия снижения ставки НДС заключаются как в увеличении налогооблагаемой базы, так и в выводе части теневого объема НДС.

Библиографические ссылки

1. Анализ последствий снижения ставки НДС проведен Институтом экономической политики им. Е. Т. Гайдара // КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2 ч. : по состоянию на 1 октября 2010 г. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2010.
3. Основные направления единой государственной денежно-кредитной политики на 2011 год и период 2012 и 2013 гг. : утв. Центральным Банком РФ 12.11.2010 г. // КонсультантПлюс.

М. В. Лоч, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ТАРГЕТ-КОСТИНГ И КАЙЗЕН-КОСТИНГ

Сравниваются системы стандарт-кост, таргет-костинг и кайзен-костинг, их преимущества и недостатки. Рассмотрены примеры внедрения таргет-костинг и кайзен-костинг в российскую и мировую практику.

Ключевые слова: таргет-костинг, кайзен-костинг, управление затратами, целевые затраты, себестоимость.

В настоящее время все более актуальными становятся вопросы получения точной и необходимой информации о затратах. Наличие системы, способной представлять такую информацию, является важным ресурсом, который может повысить конкурентоспособность организации. Повышению конкурентоспособности также способствует рост эффективности работы предприятия, минимизация издержек и максимизация прибыли. Снижение себестоимости продукции позволяет достигнуть наибольшего эффекта с наименьшими затратами, именно поэтому развитие и совершенствование методов анализа и контроля затрат являются актуальными и становятся центральными в системе управленческого учета.

Целью данной статьи является изучение современных концепций учета затрат: таргет-костинг и кайзен-костинг.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть сущность концепций *таргет-костинг* и *кайзен-костинг*;
- выявить преимущества и недостатки систем таргет-костинг и кайзен-костинг;
- определить перспективы использования систем в российской практике.

Методология, процедуры управленческого учета постоянно развиваются. Традиционный управленческий учет включает бюджетирование, анализ, калькулирование, процессы подготовки информации для принятия управленческих решений. Основные задачи, решаемые в ходе управленческого учета, – это калькулирование себестоимости и реализация планово-контрольной функции управленческого учета [1]. Яркими представителями традиционной системы учета затрат в зарубежных компаниях являются стандарт-костинг и директ-кост, которые также применяются и в организациях России.

Современные формы и методы управленческого учета исправляют недостатки уже сложившихся моделей и вносят в них корректировки. Наиболее перспективными на сегодняшний момент являются системы таргет-костинг (Target costing) и кайзен-костинг (kaizen costing).

Таргет-костинг в переводе с японского означает «управление». Впервые данная система была применена в 1965 г. одной из крупнейших японских автомобильных корпораций [1]. Таргет-костинг – целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функцию планирования производства новых товаров, превентивного контроля издержек и калькулирование целевой себестоимости в соответствие с рыночными реалиями [1]. Особенность этого метода в том, что он применяется на этапе проектирования нового изделия, модернизации устаревшей продук-

ции, а значит, он позволяет подсчитать себестоимость еще на этапе создания, а не перед самым производством. Основное тождество, заложенное в системе таргет-костинг, является вывернутой наизнанку традиционной формулой ценообразования:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Отличие от традиционного способа ценообразования заключается в расчете целевой себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации, которая определяется с помощью маркетинговых исследований. Задача всех работников компании – спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Этапы управления затратами с помощью системы таргет-костинг включают в себя:

- определение рыночной цены изделия, объема продаж
- установление целевой прибыли. Ставка прибыльности изделия может устанавливаться исходя из дивидендной политики предприятия, требований развития отрасли, политики продвижения товара на рынке и т. д.;
- определение целевой (допустимой) себестоимости изделия. Для определения целевой себестоимости продукта величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены;
- определение допустимых затрат по каждой функции изделия. Производится распределение прямых целевых затрат по функциям изделия исходя из ожиданий значимости этих функций для потребителя. Значимость каждой функции определяется методом экспертной оценки или путем анкетирования потребителей;
- разработка и тестирование макета изделия;
- калькулирование затрат по каждому компоненту изделия и по каждой функции изделия;
- сравнение допустимых затрат по изделию и его отдельным компонентам с произведенными затратами;
- корректировка или перепроектирование изделия;
- установление целевых затрат. Если в результате корректировок разработчикам удалось добиться оптимального сочетания конструкции и технологии, и при этом затраты не превышают допустимых, то этот уровень затрат признается как целевой;
- производство и непрерывный контроль в стадии производства.

Цель таргет-костинг состоит в том, чтобы оптимально спроектировать затраты будущего изделия еще на этапе исследования, а не сокращать затраты на стадии производства уже разработанного продукта. При целевой калькуляции основное внимание уделяется самому продукту, и снижение затрат обеспечивается в первую очередь за счет конструкции изделия. Преимущество данного подхода заключается в том, что затраты проектируются на стадии разработки, а не на стадии производства, где трудно повлиять на затраты или на проект продукта.

Сравнивая современную систему таргет-костинг и концепцию стандарт-кост, следует отметить, что отличия данных систем заключается в том, что стандарт-кост используется в основном для контроля затрат с целью недопущения их роста на этапе производства, а таргет-костинг в первую очередь поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования.

В основном таргет-костинг применяется в инновационных отраслях и сфере обслуживания. Таргет-костинг используют около 80 % японских компаний [1], в том числе Nissan, Sony, Toyota. В Америке также происходит внедрение данной системы, в частности, она используется в General Elektrik.

Преимущество системы таргет-костинг состоит в реализации функций маркетинга и проектирования совместно, что приводит к созданию продукта, максимально отвечающему ожиданиям потребителей и расчету наиболее вероятной цены. Таргет-костинг совмещается с основными направлениями традиционного управленческого учета: бюджетированием, планированием прибыли, анализом. Достоинством системы также является концентрация внимания не только на внутренних факторах, но и на внешних. Таргет-костинг помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую себестоимость изделия [1].

Исследуя опыт зарубежных компаний, применяющих систему таргет-костинг, можно выделить следующие недостатки данного метода:

- время создания и проектирования нового продукта может многократно увеличиваться из-за неоднократных корректировок;
- давление руководства на работников с целью достижения целевой себестоимости любой ценой;
- возникновение конфликтов между разработчиками, целью которых является снижение себестоимости, и маркетологами, не желающими снижения затрат на сбыт и продвижение продукции.

Логическим продолжением системы таргет-костинг является система кайзен-костинг.

Слово «кайзен» в переводе с японского языка означает «улучшение, усовершенствование маленькими шагами». Кайзен-костинг имеет исключительно японские корни, на западе данная система стала известна во второй половине 1980-х годов. Концепция кайзен-костинг призвана обеспечить необходимый уровень себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня [2]. В системе кайзен-костинг снижение затрат главным образом обеспечивается через повышение эффективности производственных процессов. Цель кайзен-костинг заключается в усовершенствовании деятельности компании или ее структурных единиц без привлечения крупных инвестиций из вне.

И таргет-костинг, и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе системы предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня. Если разделить жизненный цикл продукта на две части – первую – стадию планирования и разработки и вторую стадию производства, то таргет-костинг решает данную задачу на первой стадии, а кайзен-костинг – на второй. Вместе данные концепции позволяют достигнуть более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и выбрать удобную ценовую политику для соответствующих секторов рынка.

Как отмечалось выше, в системе таргет-костинг для определения целевой себестоимости продукта величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Таким образом, производятся только те новые продукты, расчётная себестоимость которых не превышает целевую себестоимость. Однако наличие небольшой разницы (в пределах 5 %) между расчётной и целевой себестоимостью не является препятствием для принятия решения о производстве этой продукции. Возникшую разницу можно устранить с помощью концепции кайзен-костинга на стадии производства. Сокращение разницы между расчётной и целевой себестоимостями продукта, т. е. целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства, называется кайзен-задачей. Кайзен-задачу решает весь персонал организации и выполнение ее должным образом поощряется через систему управления

персоналом. Кайзен-задача ставится как на уровне каждого изделия, так и по всей организации в целом по отдельным статьям переменных затрат.

При сравнении традиционной и новой концепции калькулирования на стадии производства становится ясным, что системы кайзен-костинг и стандарт-кост призваны решить одни и те же задачи, однако между данными концепциями есть существенные различия. Цель калькуляции кайзен состоит в достижении заданного уровня сокращения затрат, который постоянно корректируется в сторону уменьшения. В системе стандарт-кост сравниваются фактические и стандартные затраты, предполагается, что о калькулировании затрат лучше осведомлены менеджеры. При калькулировании затрат в системе кайзен-костинг считается, что необходимыми знаниями о методах совершенствования процессов осведомлены рабочие, так как именно они имеют дело непосредственно с производством и знают все недостатки организационной и производственной структуры предприятия. Именно поэтому информация о фактических затратах должна предоставляться работникам основного производства.

Таким образом, преимущество кайзен-костинг состоит в наделении работников более широкими полномочиями и предоставлении им возможностей управлять совершенствованием процессов и сокращением затрат. Однако данное достоинство в российских реалиях может превратиться в недостаток, так как в большинстве отечественных компаний корпоративная культура не достигла достаточно высокой ступени развития.

Одним из наиболее ярких примеров того, как работает система кайзен-костинг, является опыт компании Toyota. В России систему кайзен внедряют такие крупные предприятия, как ГАЗ, РУСАЛ, КАМАЗ. Одним из примеров того, как работает система кайзен-костинг служит ООО «Петро» из Санкт-Петербурга, входящее в группу компаний Japan Tobacco International. Japan Tobacco International – крупнейший в России производитель табачной продукции. Компания выпускает всемирно известные марки: Mild Seven, Camel, Sobranie, Glamour и LD, Winston, Русский Стиль, Петр I, Тройка.

Система кайзен была внедрена в ООО «Петро» в 2003 г. Один из важнейших принципов кайзен – непрерывное совершенствование во всём – технологиях, организации, условиях и безопасности труда достигается за счёт Системы предложений, в рамках которой любой сотрудник может подать предложение по улучшению любого аспекта деятельности предприятия. Через Систему предложений в компании пытаются вовлечь каждого в процесс управления работой предприятия. В 2008 г. 2 тыс. сотрудников ООО «Петро» подали 3 068, а за 10 мес. 2009 г. – 1 415 предложений. Примерно треть всех поступающих предложений – технические. Также есть категории «улучшение условий труда», «безопасность труда», «учёт и контроль процесса», «экономия материалов и природных ресурсов», «передача информации» «имидж компании». Сейчас в ООО «Петро» внедряется примерно 35 % всех предложений. Например, в рамках категории «модификация оборудования» сотрудники ООО «Петро» усовершенствовали механизм подачи клея, установили дополнительный датчик, изменили конструкцию вибротолка. К таким же небольшим техническим предложениям можно отнести: изменение конструкции крепления кожухов, позволяющее быстрее их снимать; нанесение нумерации на видное место деталей, чтобы скорее искать новые запчасти [3].

Авторы внедрённого предложения получают от компании материальное вознаграждение, выплачиваемое неукоснительно и сразу. Премии небольшие – 300, 600 и 1 500 руб. Однако большое значение также имеет моральное удовлетворение: все подавшие предложения получают благодарственные письма от руководства. Авторы лучшего предложения в регионе по итогам ежегодного конкурса отправляются в командировку в Токио на конференцию по улучшениям. Специального отдела, который бы подсчитывал эф-

фektivность от внедрения предложений, в компании нет, так как это было бы слишком затратно. Смысл идеи: «Если ты знаешь, подскажи как!». Улучшения могут быть небольшими, каждое из них по отдельности, возможно, не так заметно, но их совокупный эффект весьма значительный [3].

Рассмотрим, как работает Система предложений в ООО «Петро» (компания Japan Tobacco International):

1. Предложение подаётся на бланке определённого формата (его можно взять на стойках на входе в цех или в столовую). Сотрудник заполняет форму и опускает в коллектор предложений.

2. К рассмотрению принимаются все без исключения предложения.

3. Предложение направляется руководителю структурного подразделения, которого оно касается. Руководитель или эксперт этого подразделения пишет своё заключение – стоит или не стоит внедрять, и передаёт заключение в комитет по предложениям.

4. Комитет по предложениям состоит из координаторов, которых назначает руководитель каждого подразделения. Координатором может быть работник любого ранга, кроме руководителя подразделения. Комитет собирается ежемесячно, обсуждает каждое предложение и принимает окончательное решение: внедрять или не внедрять.

5. Автор предложения получает благодарственное письмо от руководства независимо от того, принято или не принято к внедрению предложение.

6. Если предложение принимается, автор (или коллектив авторов) получает премию.

7. Если принимается решение о внедрении эффективного технического новшества, то опыт распространяется на всех аналогичных участках компании [3].

Таким образом, расширение границ традиционных подходов к управлению затратами, поиск новых методов и факторов снижения себестоимости продукции позволяет выйти на новый, более эффективный уровень функционирования организации. Системы таргет-костинг и кайзен-костинг являются эффективными инструментами, позволяющими создать механизм последовательного и целенаправленного управления процессом создания целевой стоимости изделия.

Библиографические ссылки

1. Система методов управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 1. С. 57–68.

2. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг [Электронный ресурс]. URL: www.management.com.

3. Время делать кайдзен [Электронный ресурс] // Наука и технологии России. URL: <http://www.strf.ru>.

4. Философия кайзен в управление качеством продукции // Перспективы науки. 2009. № 1. С. 42–45.

Г. В. Максимова, И. В. Новоселов
Байкальский государственный университет экономики и права,
Россия, Иркутск

АЛГОРИТМ СОСТАВЛЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОРПОРАЦИЯХ

Рассматриваются вопросы планирования внутреннего аудита в корпоративных структурах. Авторы на основе комбинированного метода выбора объектов для формирования годового плана предлагают алгоритм формирования стратегического плана проведения внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, риск, риск-фактор, план аудита.

Разработка стратегического плана проведения внутреннего аудита является неотъемлемым условием обеспечения эффективности функционирования корпоративной службы внутреннего аудита.

Использование элементов, основанных на риске внутреннего аудита, рассматриваемого в качестве современной стадии развития внутреннего аудита, предполагает применение на стадии стратегического планирования оценок риска, присущих аудируемым объектам, получаемых с помощью риск-факторов.

Впервые метод оценки риска в процессе внутреннего аудита с помощью риск-факторов был предложен Дж. М. Патон, Дж. Эванс и Б. Л. Льюис, и затем инкорпорирован в международные профессиональные стандарты внутреннего аудита.

Дж. М. Сэлим и Д. МакНэйми, используя подход института внутренних аудиторов, выделяют оценки рисков на микро- и макроуровнях и связывают данные оценки с процессом планирования работы внутреннего аудитора. Оценки риска на микроуровне применяются внутренним аудитором при разработке программы внутреннего аудита для выделения наиболее важных объектов для тестирования – ключевых средств внутреннего контроля.

На макроуровне оценка рисков проводится на основе ключевых областей деятельности организации и с ее учетом формируется план аудита на длительный период. В качестве объектов оценки могут выступать подразделения, основные продукты, процессы, макроцели и т. п.

Макрооценки рисков непосредственно используются в процессе долгосрочного планирования аудиторской деятельности и для определения «вселенной аудита», т. е. совокупности аудируемых объектов. МакНэйми выделяет три обязательных критерия для включения объекта во «вселенную аудита»:

- объект должен содействовать достижению целей организации;
- объект должен оказывать существенное влияние на деятельность организации;
- величина возможных убытков, связанных с объектом, должна быть больше, чем сумма затрат на поддержание системы внутреннего контроля данного объекта и стоимости аудита данного объекта.

Выделяют три метода выбора объектов из вселенной аудита для формирования годового плана: циклический, метод, основанный на риске, комбинированный.

Основанный на риске метод формирования ежегодного плана внутреннего аудита базируется на ежегодной оценке рисков, присущих аудируемым объектам, формирую-

щим «вселенную аудита». Данный метод предполагает включение в годовой план внутреннего аудита объектов с наивысшей оценкой риска.

Недостатком основанного на риске метода формирования ежегодного плана внутреннего аудита является игнорирование объектов с низким уровнем риска. Между тем низкая оценка риска не означает его полное отсутствие. Негативные события потенциально могут иметь место и в областях с низкой риск-оценкой. Данный недостаток, считаем, может быть устранен с помощью «комбинированного» метода формирования ежегодного плана внутреннего аудита.

Использование данного метода предполагает, что в течение определенного цикла времени все объекты, включенные во «вселенную аудита», должны быть подвергнуты проверке. Однако частота проверки того или иного объекта напрямую зависит от его риск-оценки: чем выше риск-оценка объекта, тем выше частота его проверок.

Для построения ежегодного плана внутреннего аудита на основании «комбинированного» метода, предполагающего трехлетний цикл аудита, по нашему мнению, целесообразно использовать следующий алгоритм, предложенный Д. МакНэйми и Дж.М. Сэлимом:

$$\text{объекты, включаемые в ежегодный план аудита} = B + C_p/2 + H/3,$$

где В – объекты с высоким уровнем риска; C_p – объекты с низким уровнем риска; Н – объекты с низким уровнем риска.

Таким образом, все объекты дифференцируются на три группы согласно проведенной риск-оценке, после чего в ежегодный план аудита включаются 100 % объектов с высоким уровнем риска, 50 % объектов со средним уровнем риска и одна третья часть объектов с низким уровнем риска. Все объекты с высоким уровнем риска подвергаются аудиту ежегодно, объекты со средним уровнем риска аудируются один раз в два года, а объекты с низким уровнем риска – один раз в три года.

В качестве основного метода измерения и оценки риска для целей внутреннего аудита используются оценки с помощью риск-факторов. Риск-факторы наиболее эффективны при макрооценке рисков, выполняемой в ходе долгосрочного планирования внутреннего аудита, однако они также могут использоваться при краткосрочном планировании, т. е. при составлении программы аудита, когда рассматриваемые объекты аудита являются гомогенными, т. е. однородными.

В отличие от вероятностных методов оценки риска, метод оценки с использованием риск-факторов не требует крупных массивов статистических данных и в большей степени основывается на субъективных суждениях оценщика, что обеспечивает простоту его применения.

Данный метод оценки риска предоставляет, в отличие от вероятностных методов, не точную величину риска и возможных потерь, исчисленных исходя из вероятности возникновения негативного события, а условную оценку риска. Риск в данном случае может оцениваться как высокий, средний или же низкий, а также в числовом выражении с использованием значений от одного до трех, пяти, десяти.

Суть метода оценки риска с использованием риск-факторов сводится к тому, что каждый объект, включенный во «вселенную аудита», оценивается по ряду параметров или риск-факторов, отражающих в совокупности общий агрегированный уровень риска, присущий данному объекту.

Дж. Эванс и Б. Л. Льюис, исследующие проблематику внутреннего аудита, выделили и описали 19 наиболее распространенных риск-факторов, используемых в своей работе внутренними аудиторами в начале 80-х годов XX в.

В практическом совете к Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита 2010-2 «Ориентация плана аудита на риск» содержатся такие риск-факторы, как финансовое влияние, ликвидность активов, компетенция менеджмента, качество средств внутреннего контроля, уровень изменений (стабильности), время, прошедшее с последнего аудита, сложность операций.

Агрегированный уровень риска по каждому объекту рассчитывается по формуле

$$R = \sum_{i=1}^n W_i \cdot F_i ,$$

где R – агрегированный уровень риска, присущий оцениваемому объекту; F_i – оценка i -го риск-фактора; W_i – вес i -го риск-фактора.

В данную модель вводится параметр «вес i -го риск-фактора» в связи с тем, что различные риск-факторы в разной мере оказывают влияние на общий уровень риска. Определение степени влияния и, соответственно, значения веса риск-фактора осуществляется экспертным путем на основании субъективного мнения оценщика.

Для максимального элиминирования возможных ошибок, связанных с недостатками субъективного метода оценки, рекомендуется использовать групповые оценки риск-факторов, т. е. оценки, полученные в результате опроса группы экспертов. При этом к оценке субъективных факторов в качестве экспертов также рекомендуется привлекать не только внутренних аудиторов, но и менеджмент аудируемых подразделений. Помимо использования групповых оценок непосредственно при оценке риск-факторов, групповой метод оценки может применяться и для определения весов риск-факторов, чьи значения также вырабатываются на основании субъективного мнения эксперта.

Агрегированная групповая оценка субъективного риск-фактора рассчитывается по формуле

$$R_i = \sum_{j=1}^M r_{ij} / M ,$$

где R_i – агрегированная групповая оценка i -го риск-фактора; M – количество экспертов; r_{ij} – индивидуальная оценка i -го риск-фактора j -м экспертом.

В случае, если необходимо произвести расчет величины R_i с учетом компетентности каждого эксперта, приведенная выше формула принимает вид

$$R_i^* = \frac{\sum_{j=1}^M r_{ij} \cdot w_j}{\sum_{j=1}^M w_j} ,$$

где w_j – вес j -го эксперта, отражающий степень его компетентности.

Для получения экспертных оценок субъективных риск-факторов использованы методы упорядочения альтернатив (факторов).

Полученные в ходе работы с экспертами оценки следует подвергнуть проверке на согласованность мнений экспертов и их достоверность. Для этого, прежде всего, осуществляется переход от оценок экспертов к рангам, т. е. ранжирование объектов (риск-факторов) в соответствии с полученными оценками экспертов. При наличии ситуации, когда какой-либо эксперт не может установить ранговое различие между несколькими факторами и присваивает им равные ранги, осуществляется переход на переформированные стандартизированные ранги. В конечном итоге полученные в ходе работы с экспертами данные необходимо формализовать следующим образом: имеется ряд

объектов (факторов) $1, 2, \dots, n$, в разной степени обладающих одним и тем же качеством X и проранжированных в отношении этого качества m экспертами, что можно представить в виде матрицы рангов важности (см. таблицу).

Матрица рангов важности

Эксперт	Фактор					
	1	2	...	i	...	n
1	x_{11}	x_{12}	...	x_{1i}	...	x_{1n}
2	x_{21}	x_{22}	...	x_{2i}	...	x_{2n}
...	...	...	-	...	...	...
j	x_{j1}	x_{j2}	...	x_{ji}	...	x_{jn}
...	...	...	...	...	—	...
m	x_{m1}	x_{m2}	...	x_{mi}	...	x_{mn}

Для проверки согласованности оценок двух разных экспертов принято использовать коэффициенты ранговой корреляции Кендалла, а также коэффициент ранговой корреляции Спирмэна.

Помимо анализа парных связей при оценке экспертной информации для выявления степени согласованности мнений группы экспертов используется коэффициент конкордации (согласия) рангов Кендалла.

Также при анализе согласованности оценок экспертов могут применяться такие стандартные статистические коэффициенты, как среднее квадратическое отклонение σ , дисперсия σ^2 и коэффициент вариации.

В качестве объективных риск-факторов рассматривают факторы, которые оцениваются на основании показателей, имеющих числовые значения. К таковым можно отнести время, прошедшее с даты последнего аудита, текучесть кадров, ликвидность активов и др.

При использовании для оценки уровня риска, присущего аудируемому объекту, объективных риск-факторов разрабатывают для каждого соответствующего риск-фактору числового показателя шкалу риска, включающую для каждого значения риска (например, от 1 до 5) соответствующий диапазон значений числового показателя. Выделяют четыре основных типа зависимости между значениями показателя, соответствующего риск-фактору, и уровнем риска: линейный – общепринятый для риск-фактора «расходы», экспоненциальный – общепринятый для небольших и высоколиквидных активов, в том числе и для денежных средств, логарифмический – общепринятый для крупных активов (зданий, сооружений и т. п.), у-образный – общепринятый для риск-фактора «текучесть кадров».

Однако преднамеренное жесткое ограничение числа риск-факторов, как предлагают Д. МакНэйми и Дж. М. Сэлим, с нашей точки зрения, также не является оправданным. Использование малого числа риск-факторов при построении модели однозначно сужает возможности детализации такой модели.

Таким образом, при использовании большого числа риск-факторов при построении модели, с нашей точки зрения, целесообразно производить декомпозицию совокупности риск-факторов на ряд групп (категорий). При этом каждая такая группа (категория) риск-факторов должна отображать какую-либо существенную характеристику анализируемых объектов. Например, такие показатели, как численность персонала, стоимость активов, выручка за отчетный период следует объединить в категорию риск-факторов

«Значимость подразделения», а показатели время, прошедшее с даты последнего аудита, существенность результатов последнего аудита, осуществление исправлений по результатам прошедшего аудита – в категорию риск-факторов «Данные последнего аудита».

В случае введения в модель расчета риска, присущего аудируемым объектам, категорий риск-факторов формула для расчета общего уровня риска для каждого объекта будет иметь следующий вид:

$$R = \sum_{k=1}^m C_k,$$

где R – агрегированный уровень риска, присущий оцениваемому объекту, m – количество категорий риска, C_k – оценка k -й категории риска, рассчитанная по следующей формуле:

$$C_k = \frac{\sum_{i=1}^n R_{ki}}{n} \cdot W_k,$$

где R_{ki} – оценка i -го фактора, принадлежащего k -ой категории риск-факторов; n – количество риск-факторов в k -ой категории; W_k – вес k -ой категории, устанавливается для каждой категории риск-факторов экспертным путем и отражает общую значимость категории в модели оценки риска.

В данном случае каждая оценка категории риск-факторов нормируется в соответствии со шкалой, принятой экспертом, путем деления на величину n – число риск-факторов в данной категории.

С нашей точки зрения, подход к планированию деятельности службы внутреннего аудита, основанный на оценке группы риск-факторов, можно применять не только при планировании деятельности в средне- и долгосрочной перспективе, но и при планировании деятельности в краткосрочном периоде. Планировать индивидуальное аудиторское задание можно на основании оценки риск-факторов с целью включения в программу аудита объектов с наибольшим уровнем присущего риска.

В целом, общий порядок включения объектов в программу аудита аналогичен приведенному порядку формирования годового плана аудита. Однако он носит в силу прежде всего временных ограничений упрощенный вид: используется ограниченное количество риск-факторов, а также сведено к минимуму применения групповых оценок.

В. В. Погребницкий
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

ОТРАЖЕНИЕ ПЕРЕОЦЕНКИ АКТИВОВ В НОВОЙ ФОРМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Рассматривается отражение переоценки активов в новой форме бухгалтерского баланса, где выделяются новые статьи разделения добавочного капитала по источникам формирования. Анализируются причины данных изменений с учетом влияния переоценки на финансовые показатели организаций.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, переоценка, добавочный капитал, чистые активы.

Бухгалтерский баланс – способ группировки и обобщенного отражения в денежном выражении состояния средств предприятия по их видам и источникам образования на определенную дату. В своей статье «Теории баланса и их значение для практики» М. Л. Пятов особо подчеркивает важность значения баланса в структуре финансовой отчетности организации: «Одно из основных положений континентально-европейской школы бухгалтерского учета состоит в том, что в качестве центрального элемента бухгалтерской отчетности предприятия рассматривается бухгалтерский баланс». Таким образом, баланс является информационной базой для оценки финансового состояния организации и, в свою очередь, принятия необходимых управленческих решений.

Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций», отмечено: «Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами бухгалтерского учета».

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ № 66н от 02.07.2010 г., были внесены значительные изменения в форму бухгалтерского баланса, в частности:

1. В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы государственной власти добавляется еще одна графа «Код», где указываются соответствующие коды показателей.

2. Сведения будут отражаться на отчетную дату указанного периода и на 31 декабря, как предыдущего года, так и того, который ему предшествует. Для этого теперь предусмотрены три графы в место двух.

3. Состав статей бухгалтерского баланса сократился, дополнительной расшифровки (запасы, дебиторская и кредиторская задолженность, резервный капитал) исчезли. Однако информация к строке бухгалтерского баланса, которая является существенной для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации, должна раскрываться в Пояснениях. Номер таких Пояснений должен указываться в специально отведенной графе.

4. Из состава внеоборотных активов бухгалтерского баланса исключено незавершенное строительство. В то же время появилась новая строка «Результаты исследований и разработок».

5. В разделе III баланса «Капитал и резервы» введена новая строка «Переоценка внеоборотных активов», а строка «Добавочный капитал» должна отражаться без учета переоценки.

6. В разделе IV баланса «Долгосрочные обязательства» появился новый показатель «Резервы под условные обязательства».

7. В новой форме баланса исключена «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах».

Среди вышеуказанных изменений следует особое внимание обратить на изменение в отражении показателя добавочного капитала в новой форме баланса. Начиная с годовой отчетности за 2011 г., он будет разделен на два показателя: «Переоценка внеоборотных активов» и «Добавочный капитал (без переоценки)». Данное нововведение непосредственным образом влияет на отражение переоценки внеоборотных активов в бухгалтерской отчетности и впервые разделяет показатели добавочного капитала.

По нашему мнению, есть несколько причин для деления добавочного капитала на две составляющие в новой форме баланса:

1. Избежание группировки неоднородных элементов капитала по своему экономическому содержанию в одной строке баланса «Добавочный капитал».

По мнению В. Ф. Паляя, на бухгалтерском счете «Добавочный капитал» необходимо отражать исключительно экономически однородные объекты учета.

Согласно п. 68 приказа Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г., добавочный капитал складывается из следующих объектов:

- эмиссионного дохода;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- другие аналогичные суммы.

Таким образом, для их отражения в бухгалтерском учете используются следующие субсчета: 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке», 83-2 «Эмиссионный доход».

При первоначальном анализе видно, что вышеуказанные составляющие различны по своей экономической сущности. Эмиссионный доход – это доход, который возникает при реализации акций по цене выше номинальной стоимости. Переоценка – это пересчет балансовой стоимости объектов основных средств, подтвержденная документами и экспертными заключениями о рыночных и иных ценах на переоцениваемое имущество. Иными словами, основное их отличие заключается в том, что переоценка опирается не на факт хозяйственной деятельности, каким является реализация акций, а на субъективную экспертную оценку.

2. Устранение экономически неоправданного колебания чистых активов организации в связи с переоценкой имущества.

Законодательство РФ не содержит общего определения понятие «чистые активы» применительно ко всем организационно-правовым формам коммерческих организаций. Но при этом данное понятие неоднократно упоминается в первой части Гражданского кодекса (ГК) РФ, Федерального закона (ФЗ) «Об акционерных обществах», ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». В этой связи, возможно, сформировать следующее определение чистых активов. Чистые активы – это балансовая стоимость имущества общества, уменьшенная на сумму его обязательств. Фактически это активы, свободные от всех обязательств. Данный показатель формируется на основании бухгалтерской отчетности организации и по сути является отражением ее финансового состояния. В техническом отношении определение балансовой стоимости чистых активов – достаточно простой расчет: из активов, принимаемых в расчет, вычитаются пассивы, принимаемые в расчет.

Упрощенная формула расчета чистых активов (ЧА) для большинства АО и ООО согласно требованиям приказа Минфина России №10н, ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003 г. выглядит следующим образом:

$$\text{ЧА} = \text{Капиталы и резервы} + \text{Доходы будущих периодов} - \\ - \text{Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал.}$$

Согласно п. 3 ст. 20 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ и п. 4,5 ст. 35 ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью обязаны следить за величиной чистых активов, так как от соотношения величины чистых активов и уставного капитала юридического лица зависит решение вопроса о его существовании или банкротстве. Тем компаниям, у которых в результате пересчета уставной капитал окажется меньше допустимого минимума, придется ликвидироваться. В настоящее время минимальный размер уставного капитала для ООО и ЗАО составляет 10 000 руб., для ОАО – 100 000 руб. Такое требование законодателей связано с тем, что предпринимательская деятельность организации согласно ст. 2 п. 1 ГК РФ (Ч. 1) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ должна быть направлена на «систематическое получение прибыли». Поэтому с течением времени собственный капитал компании должен расти. Если он уменьшается, более того, становится меньше первоначально вложенных средств, то это означает финансовую неустойчивость общества, и в итоге финансовым результатом таких организаций является убыток. В этой связи ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и ФЗ «Об акционерных обществах» определяют показатель чистых активов как эффективный инструмент по предупреждению убыточной деятельности, на основании которого собственник может оценить действия менеджмента и принять свои управленческие решения.

Как отмечалось выше, добавочный капитал состоит из ряда компонентов: эмиссионного дохода и результатов переоценки внеоборотных активов. Для того чтобы понять значение переоценки в формировании добавочного капитала и, соответственно, ее влияние на показатель «чистые активы», необходимо более подробно рассмотреть данную экономическую категорию.

Переоценка – изменение суммы оценки, новая оценка стоимости товаров, основных средств, имущества, изменение нарицательной стоимости вкладов в связи с материальным и моральным износом, инфляцией, подвижностью цен [1].

Порядок проведения и оформления переоценки объектов основных средств определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н. В соответствии с указанными документами переоценка проводится по группам однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год. Причем, если организация принимает решение о проведении переоценки основных средств, то необходимо учитывать, что в последующем эти объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость этих объектов, отражаемая в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоцениваются только объекты основных средств. Объекты, не завершенные строительством, а также приобретенное, но не установленное на начало года оборудование и земельные участки не переоцениваются. Переоцениваются объект основных средств путем пересчета его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Если объект выбывает, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

По мнению Новодворского В. Д., результаты переоценки объектов основных средств организации с экономической точки зрения не могут быть равнозначны эмиссионному доходу. Данное обстоятельство связано с тем, что собственный капитал организации (добавочный капитал выступает как часть собственного капитала) должен быть представлен реальными активами организации. В свою очередь, переоценка внеоборотных активов представляет увеличение стоимости активов, неподкрепленное их реальным увеличением. Организации, проводя переоценку, могут необоснованно занижать или завышать размер собственного капитала, что в конечном итоге влияет на величину ее чистых активов [2].

3. Устранение нарушения принципов бухгалтерского учета.

Необходимо отметить еще одно противоречие, которое необходимо избежать при оценке компонентов добавочного капитала. Кроме разногласий между юридической и экономической точек зрения по результатам переоценки, также возникает нарушение принципа осмотрительности. Данный принцип указывает на соблюдение осторожности в процессе выдвижения того или иного утверждения, необходимого при осуществлении расчетов. Это позволяет избежать таких отклонений, как завышение доходов и/или активов, занижение расходов и/или обязательств.

Таким образом, переоценка, или, иными словами, нереализованное увеличение стоимости активов, не следует рассматривать как прирост чистых активов. Это обусловлено тем, что согласно вышеприведенному принципу увеличение стоимости актива не может показываться как прибыль до тех пор, пока не произойдет выбытие этого актива. В то же время расчет чистых активов без учета результатов переоценки может привести к необоснованному занижению стоимости чистых активов с вытекающими из этого возможными отрицательными последствиями, включая банкротство организаций.

Проанализировав влияние изменения добавочного капитала в части переоценки имущества на показатель стоимости чистых активов, можно сделать вывод: переоценка активов оказывает значительное влияние на оценку финансового состояния организаций. Особенно это влияние велико в тех организациях, где активы приобретались давно, например, при приватизации или по заниженным ценам, при взносе в уставный капитал, так как чем больше разница между исторической и рыночной стоимостью переоцениваемых активов, тем выше эффект переоценки. В связи с этим текущий расчет стоимости чистых активов с включением в него добавочного капитала, полученного в результате переоценки, не может объективно отразить эффективность деятельности

компаний. Ведь переоценка активов в условиях устаревшего парка основных средств и значительной инфляции является источником неоправданного увеличения добавочного капитала и, соответственно, чистых активов. При таких условиях баланс не может стать информационной основой своевременных управленческих решений менеджмента компаний и, в свою очередь, защитить интересы собственников. Ведь собственный капитал юридического лица теоретически может быть положительным, несмотря на убыток от текущей деятельности.

Оптимальным выходом из данной ситуации стало бы изменение порядка расчета чистых активов путем исключения результатов переоценки активов из добавочного капитала. В связи с этим мы рассматриваем приказ Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г., направленный на разделение добавочного капитала на эмиссионный доход и переоценку в балансе организации, как первый шаг на пути переосмысления значения влияния переоценки на финансовые показатели, и в первую очередь на собственный капитал, и дальнейшую корректировку расчета чистых активов.

Библиографические ссылки

1. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М. : Бухгалтерский учет, 2003.
2. Об акционерных обществах : федер. закон : утв. 26.12.1995 г. № 208-ФЗ.

© Погребницкий В. В., 2011

М. В. Полубелова, Е. С. Таранущенко
Сибирский институт бизнеса, управления и психологии, Россия, Красноярск

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ

Рассмотрены основные этапы организации управленческого учета в торговле: постановка требований к будущей системе управленческого учета, построение системы управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, финансовая структура предприятия, учетная политика.

Решение об организации управленческом учете принимается на уровне собственника или руководства предприятия. К постановке системы управленческого учета необходимо подходить как к проектной работе: на нее должны выделяться ресурсы (как людские, так и финансовые) и устанавливаться четкие сроки. Ответственным за постановку управленческого учета, как правило, является финансовый директор компании, который создает проектную группу и назначает руководителя группы, курирующего проект.

Рассмотрим процесс организации управленческого учета на предприятии «Красноярскомбытопторг», которое занимается оптовой торговлей.

Исходя из объема учетной работы для организации управленческого учета рекомендуется ввести в штат бухгалтерии должность бухгалтера-аналитика.

Постановку управленческого учета рекомендуется осуществить собственными силами предприятия.

Работа по внедрению управленческого учета сводится к анализу существующей системы управленческого учета и пошаговому описанию системы управленческого учета в том виде, в котором она должна быть реализована на предприятии. Оформляется работа двумя документами: проектом Положения по управленческому учету и техническим заданием программистам.

Шаги постановки управленческого учета следующие:

1. Анализ существующей системы бухгалтерского учета, изучение методики расчета затрат и внутренней отчетности.

2. Определения требований к будущей системе управленческого учета.

2.1. Цель постановки управленческого учета.

2.2. Основные потребители информации.

2.3. Основные характеристики управленческого учета.

К требованиям для системы управленческого учета на предприятии «Красноярскомбытопторг» относятся:

цель постановки учета. Обеспечение правильного функционирования внутренних процессов на предприятии: контроль результатов деятельности, разработка рекомендаций для принятия управленческих решений, основанных на данных бухгалтерии, достижение высоких показателей прибыльности путем минимизации издержек;

пользователи информации. Коммерческий директор, главный бухгалтер, генеральный директор, заместитель генерального директора по коммерческой работе и финансам, главный инженер;

детализация счета 44. По центрам ответственности и по статьям затрат;

списание коммерческих затрат. В конце отчетного периода списываются в дебет счета 90;

определение структуры внутренней отчетности. Отчет о прибылях и убытках совпадает с финансовым, структура бюджета и отчета о движении денежных средств будет разработана далее.

3. Построение системы управленческого учета.

Поскольку методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, то они устанавливаются самим предприятием. Необходимо составить следующие основные внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

- положение о финансовой структуре предприятия;
- положение об учетной политике;
- формы первичных и отчетных документов управленческого учета;
- регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Прежде чем приступить к сбору, обработке и оценке управленческой информации, важно четко определить, какие подразделения в состоянии представить необходимые данные. С этой целью создается финансовая структура предприятия, которая представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО). Для определения центров финансовой ответственности необходимо провести анализ организационной структуры (табл. 1).

В результате все подразделения предприятия относятся к одному из видов центров ответственности – центрам произвольных затрат (ЦЗп), центрам слабо регулируемых затрат (ЦЗс), центрам регулируемых затрат (ЦЗр), центрам доходов (ЦД), центрам инвестиций (ЦИ), центрам прибыли (ЦП).

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, поскольку на практике учетная политика, используемая в управленческом учете, может кардинально отличаться от учетной политики, используемой в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.

Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирование себестоимости продукции и распределение косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, разницы курсов, начислений и резервов; определение уровня существенности и т. п. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета. Элементы, которые могут отражаться в управленческой учетной политике, представлены в табл. 2.

Классификаторы управленческого учета определяют и описывают различные объекты учета с целью их однозначной трактовки всеми участниками процессов планирования, организации, стимулирования и контроля на предприятии. Классификаторы могут формироваться по следующим объектам учета:

- видам реализации товаров;
- видам доходов;
- центрам финансовой ответственности;
- видам (экономические элементы) затрат;
- видам активов;
- видам обязательств;
- видам собственного капитала;
- проектам;
- направлениям инвестиций;
- основным и вспомогательным бизнес-процессам;
- типам клиентов;
- категории персонала.

Таблица 1

Анализ организационной структуры предприятия

Подразделение	Основные функции	Показатели деятельности	Управление			Тип ЦФО
			доходами	затратами	инвестициями	
Дирекция	Управление капиталом	Рентабельность капитала, инвестиций	Да	Да	Да	ЦИ
Ремонтно-механическая служба	Обеспечение предприятия необходимым инструментом и технологической оснасткой. Разработка технологической документации на оснастку и инструмент. Хранение и ремонт инструмента и оснастки	Качественные показатели работы. Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Складское хозяйство	Поставка, хранение и передача материальных ресурсов	Качественные показатели работы. Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Бухгалтерия	Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности. Составление плановых калькуляций. Планирование движения денежных средств	Своевременное предоставление отчетности. Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Коммерческий отдел	Заключение договоров. Прием и открытие заказов	Выполнение плана по выручке. Отклонение в доходах	Да	Нет	Нет	ЦД

Элементы учетной политики для целей управленческого учета

Элемент учетной политики	Допустимые варианты в соответствии с нормативными документами
Учет товаров	Без использования ст. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и ст. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в программе 1С
Способ признания коммерческих расходов	Списывается на 90 счет
Способ определения стоимости израсходованных материальных ресурсов	По средней себестоимости
Способ начисления амортизации	Линейный способ

При формировании управленческого плана счетов определяют счета, необходимые для ведения управленческого учета, и степень детализации счетов, которая подразумевает использование аналитических счетов различных порядков.

Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности, которая является также одним из объектов управленческого учета.

Для обеспечения прибыльной работы коммерческого предприятия руководству необходима следующая информация, формируемая в системе управленческого учета:

1) знать сумму издержек, относящихся к каждому товару, чтобы определить предельно возможное снижение цены с учетом затрат по конкретным товарам или группам товаров;

2) перечень товаров, не пользующихся достаточным спросом при данной цене, если дальнейшее снижение цен на эти товары невозможно из-за высоких затрат по этому товару;

3) торговую наценку, дифференцированную по каждому виду товаров, не ниже затрат на их реализацию;

4) надбавку ниже затрат на их реализацию, а иногда ниже покупной цены.

М. В. Полубелова, О. Н. Ткаченко, А. В. Гришина
Сибирский институт бизнеса, управления и психологии, Россия, Красноярск

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗЕ

Рассмотрены основные этапы организации управленческого учета в вузе, в частности, формирование финансовой структуры и построение системы бюджетирования.

Ключевые слова: управленческий учет, центры ответственности, бюджетирование.

Негосударственное образовательное учреждение Сибирский институт бизнеса, управления и психологии (СИБУП) образован в 1995 г.

СИБУП ведет подготовку высококвалифицированных, конкурентоспособных, востребованных на рынке труда специалистов в области экономики, юриспруденции, психологии и лингвистики в соответствии с современными потребностями экономики.

В организационной структуре института (см. рисунок), отсутствует служба управленческого учета.

Для совершенствования управления институтом необходимо создать службу управленческого учета, которая будет координировать, интегрировать деятельность вуза и способствовать достижению целей. Важнейшими целями управления являются повышение уровня потенциала и проведение диверсифицированной рациональной финансовой политики, направленной на расширение и повышение качества образовательных услуг. Для их достижения необходимо внедрять систему управленческого учета, которая позволит установить контроль за величиной себестоимости и получить всю необходимую информацию для принятия эффективных управленческих решений.

Принципы учета затрат путем их распределения и регулирования между продуктами не подходят для осуществления контроля за ними, так как цикл оказания услуг может состоять из нескольких различных этапов, за каждый из которых отвечает отдельное лицо. Поэтому, имея сведения о себестоимости услуги, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными подразделениями (центрами ответственности).

Эта проблема решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Следовательно, необходимо организовать на предприятии учет по центрам финансовой ответственности (ЦФО) и определить финансовую структуру предприятия (организации).

Для формирования финансовой структуры предприятия (организации) сначала необходимо провести анализ организационной структуры предприятия, в процессе которого выделить ЦФО и определить их тип.

Рассмотрим формирование финансовой структуры на примере негосударственного образовательного учреждения (НОУ) «Сибирский институт бизнеса, управления и психологии» (табл. 1). Основным видом деятельности высшего учебного заведения является предоставление образовательных услуг. Также к ним относится научная деятельность факультетов и кафедр, организация работы различных подразделений, задачей которых являются поддержка и обеспечение функционирования учебного заведения.

Центры ответственности НОУ «Сибирский институт бизнеса, управления и психологии» были классифицированы по выполняемым функциям и ответственности.

Таблица 1

Анализ организационной структуры предприятия (подразделения, подчиненные ректору вуза)

Подразделение	Основные функции	Управление			Тип ЦФО
		доходами	затратами	инвестициями	
Ректорат	Управление деятельностью высшего учебного заведения	Да	Да	Да	ЦИ
Бухгалтерия	Ведение бухгалтерского учета	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Планово-экономический отдел	Составление смет, рациональное распределение денежных средств	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Административно-хозяйственная часть	Административно-хозяйственное регулирование деятельности института	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Общий отдел	Документооборот, регулирование общих вопросов связанных с обучением студентов	Нет	Нет	Нет	ЦЗс
Факультеты	Обеспечение процесса обучения	Да	Да	Нет	ЦП
Информационно-технологический центр	Обеспечение вуза информационно-технологической базой	Нет	Да	Нет	ЦЗс
Приемная комиссия (отдел проф-ориентации)	Привлечение и прием абитуриентов	Да	Нет	Нет	ЦВ
Сектор инновационного развития	Планирование и контроль инновационного развития	Нет	Нет	Нет	ЦЗс
Юридическая клиника (ЮКМЦ)	Предоставление юридических услуг	Да	Да	Нет	ЦП

В результате проведенного анализа выделены:
центры затрат (ЦЗ) – подразделения, руководство которых отвечает только за затраты;
центр выручки (ЦВ) – подразделение, руководитель которого несет ответственность за выручку, а не за затраты;
центр инвестиций (ЦИ) – подразделение, руководитель которого несет ответственность за прибыль и за ее инвестирование.

Далее ЦФО были разделены с учетом зависимости размеров затрат от эффективности деятельности подразделений (от объемов выпуска продукции). В нашем случае были определены центры слабoreгулируемых затрат.

В качестве центров слабoreгулируемых затрат (ЦЗс) были выделены: бухгалтерия, планово-экономический отдел, административно-хозяйственная часть, общий отдел, информационно-технологический центр. Для данных подразделений не существует прямой зависимости между затратами и результатами деятельности. Их руководители отвечают за соблюдение бюджета и за качественные показатели работы.

При организации управленческого учета одними из наиболее важных этапов являются:

- формирование финансовой структуры предприятия;
- построение системы бюджетирования.

В рамках формирования системы бюджетирования рекомендуется:

- составлять сметы затрат и отчетов об их исполнении по подразделениям предприятия (организации);
- разрабатывать аналитические регистры управленческого учета с целью распределения косвенных затрат по центрам финансовой ответственности и формирования более точной информации о затратах отдельных подразделений;
- выбирать соответствующие базы распределения для каждой статьи таких затрат;
- разрабатывать аналитические регистры учета отклонений фактических прямых материальных затрат от нормативных.

Деятельность каждого вида центров ответственности планируется с помощью различных бюджетов (табл. 2).

Далее необходимо определить, какие бюджеты будут вестись по каждому центру финансовой ответственности в институте.

Бюджет общехозяйственных затрат отражает затраты таких структурных подразделений, как ректорат, бухгалтерия, планово-экономический отдел, административно-хозяйственная часть, общий отдел, информационно-технологический центр, приемная комиссия, сектор инновационного развития, юридическая клиника.

Затраты факультетов отражаются в бюджетах общепроизводственных затрат, прямых трудовых и прямых материальных затрат. Эти бюджеты формируются на основе бюджета продаж и бюджета производства, которые для вуза совпадают.

Данные бюджеты составляются с участием следующих центров финансовой отчетности: ректорат, приемная комиссия, планово-экономический отдел, факультеты.

Организация управленческого учета в вузе должна стать неотъемлемой частью всей автоматизированной информационной системы управления его деятельностью. Причем поскольку ведение бухгалтерского учета строго регламентировано государственными стандартами, в отличие от деятельности большинства других структурных подразделений, можно с уверенностью говорить о приоритетной роли этого сектора деятельности вуза.

Применение управленческого учета прежде всего при решении финансовых вопросов позволит вузу повысить экономическую эффективность, развивать его образовательный и научный потенциал, увеличить производительность труда управленческого

персонала, исключить дублирование ввода данных и уменьшить объем бумажного документооборота, оперативно формировать управленческую отчетность и др.

Таблица 2

Распределение бюджетов по центрам финансовой ответственности

Вид ЦФО	Инструмент бюджетного управления	Показатели, по которым оценивается деятельность
Центр доходов	Бюджет продаж и смета сбытовых расходов (назначение, структура данных документов и порядок работы с ними будут рассмотрены в следующих публикациях)	Объемы продаж, денежных поступлений, состояние дебиторской задолженности, объемы затрат, связанных с реализацией продукции, на собственное содержание и др.
Центр затрат	Бюджет производства (производственная программа) и бюджет затрат (или смета затрат)	Объемы выполняемой работы (производственные задания), качественные показатели по выпуску продукции, величина и структура затрат на выпуск продукции и ее себестоимость, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов и др.
Центр прибыли	Бюджет доходов и расходов (БДР)	Деятельность центра прибыли оценивается по всем вышеперечисленным показателям, а также по показателям финансовой и экономической эффективности текущей деятельности
Центр инвестиций	Бюджет инвестиций, а также прогнозный баланс (или бюджет по балансовому листу)	Центр инвестиций совпадает с центром прибыли, и в таком случае центр ответственности определяют как центр прибыли и инвестиций. Показатели центра прибыли и инвестиций дополнительно к указанным включают показатели эффективности инвестиционной деятельности (период окупаемости, ROI) и финансового состояния предприятия в целом (такие как коэффициенты финансовой независимости и устойчивости, и др.)

Таким образом, внедрение системы управленческого учета позволяет планировать и контролировать величину затрат, получить информацию, необходимую для принятия эффективных управленческих решений, и повысить рентабельность основной деятельности института.

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ СВЯЗЬ КОНТРОЛЛИНГА И КОНТРОЛЯ

Контроллинг – достаточно новое явление в теории и практике управления. Дискуссии о содержании и понятии такого феномена, как контроллинг, ведутся до сих пор. Острая полемика охватывает и вопрос об отношении понятий «контроллинг» и «контроль». Рассматриваются основные соотношения и взаимосвязи многогранных явлений контроллинга и контроля.

Ключевые слова: контроллинг, контроль, самоконтроль.

Современные рыночные условия диктуют необходимость совершенствования систем и методов управления предприятиями. С развитием рыночных отношений на первый план выходят вопросы стратегического планирования, потребность в непрерывном отслеживании и реагировании на изменения внешней и внутренней среды предприятия, повышения эффективности деятельности компании, поиск внутренних резервов и т. д. Необходимость решения этих задач приводит к формированию нового типа системного мышления управляющих, основанного на целеориентированном, направленном в будущее менеджменте. Так одним из прогрессивных направлений в теории и практике управления является контроллинг.

Однако несмотря на то, что контроллинг занял прочные позиции в экономической науке и практике, не существует однозначного понимания его сущности. Феномен контроллинга порождает огромное количество дискуссий как среди ученых, так и в бизнес-среде: взгляды на определение и содержание контроллинга довольно разнообразны и даже диаметрально противоположны. Неоднозначность в определении понятия приводит к неверному восприятию сущности и роли контроллинга и даже дискредитации идеи контроллинга в целом. Например, контроллинг зачастую отождествляют частично или полностью с управленческим учетом, отрицают его существование полностью или считают вершиной менеджмента. Острая полемика ведется также по принципиальному вопросу о соотношении понятий «контроллинг» и «контроль». В экономической литературе сформировались различные трактовки об отношении контроллинга и контроля между собой. Так многие экономисты часто ставят знак равенства между этими двумя понятиями. Зачастую это обуславливается созвучием слова «контроллинг» с привычным «контроль». Действительно слово «контроллинг» произошло от английского «to control». Ассоциативно с одинаковым звучанием слов напрашивается вывод о том, что контроллинг представляет собой систему контроля, а контроллер это тот, кто контролирует. Подобная ассоциация является заблуждением. В первую очередь потому, что английский глагол «to control» в экономическом смысле означает «управлять», «регулировать». Однако не только семантическое значение слова «controlling» не позволяет считать контроллинг и контроль синонимами. Природа соотношения между этими двумя понятиями намного глубже. Для того чтобы разобраться во всех взаимосвязях таких явлений, как контроль и контроллинг, необходимо в первую очередь определить сущность этих экономических категорий. Сущность того или иного термина возможно раскрыть через его определение, именно определение содержит основные существенные признаки явления.

В зарубежной и отечественной литературе существует целый ряд подходов к определению понятия «контроль». Как предмет научного исследования контроль прошел определенные этапы эволюции. Изначально и в течение длительного времени контроль понимался лишь как способ проверки правильности и достоверности составления документов, записей, сообщений и т. д. Следующим этапом развития взглядов на контроль стало представление о нем как о проверке деятельности, т. е. соответствие действий поставленным целям, задачам, действующим законам. В некоторых определениях контроля (особенно в немецкой литературе) не содержится такого компонента, как оценка результатов. Тем не менее, подразумевается, что целью контроля является корректировка отклонений фактически полученных данных от плановых. Именно поэтому можно говорить о третьем этапе эволюции взглядов на контроль: в его понятие стали включать анализ отклонений и выявление их причин.

Разные авторы трактуют контроль по-разному: как средство, фактор, форму, элемент, функцию, деятельность, систему, обратную связь, условие и т. д. Разнообразие определений понятия «контроль» объясняется тем, что представители различных научных направлений (экономических, политических, философских, управленческих и т. п.) анализируют данный феномен через призму собственных интересов. В индивидуальном подходе каждого автора содержится определенный элемент от емкой интерпретации такого явления, как контроль.

В рамках изучаемой темы контроль необходимо рассматривать с точки зрения управления. Впервые контроль как органичную часть системы управления рассмотрел Анри Файоль в 20-х годах XX в. Он определил, что контроль на предприятии заключается в проверке предметов, людей, действий на соответствие с утвержденными планами, инструкциями и принципами. А целью контроля является выявление и исправление слабых мест и ошибок и недопущение их повторения.

Многие авторы рассматривают контроль как стадию процесса управления. Например, Е. А. Кочергин понимает контроль как завершающую стадию управленческого процесса. Другие связывают контроль с организацией обратных связей: благодаря контролю органы управления получают необходимую информацию о ходе выполнения принимаемых решений.

Современный экономический словарь под редакцией Б. А. Райзберга и других приводит следующее определение контроля: «Контроль – это составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями и другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями» [1].

Проанализировав несколько мнений ученых относительно сущности контроля, нельзя не согласиться, что контроль напрямую связан и неотделим от управленческой деятельности. Так И. А. Белобжецкий утверждает, что «сущность и содержание контроля не могут быть обстоятельно раскрыты в отрыве от сферы управленческой деятельности, которую он обслуживает» [2].

Наиболее правильной кажется одновременная трактовка контроля с трех позиций:

- как неотъемлемая часть управленческой деятельности;
- как источник информации, обеспечивающий принятие управленческих решений;
- как механизм обратной связи, с помощью которого управляющая система получает необходимую информацию о состоянии управляемого объекта.

Специальная литература по контроллингу, в отличие от контроля, более обширна. Однако к настоящему моменту вокруг контроллинга сложилась парадоксальная ситуация: контроллингу посвящено огромное количество исследований, но единого подхода

к его определению так и не существует. Многие современные авторы в своих публикациях приводят собственное определение контроллинга, так как не могут найти наиболее подходящее из имеющихся определений. На первый взгляд такой подход позволяет избежать путаницы с ранее существующими определениями. Однако по факту это приводит к еще большему изобилию версий понятия «контроллинг».

Стоит отметить, что некоторые подходы к интерпретации понятия «контроллинг» носят «национальные черты». Чаще всего рассматривают два конкурирующих и независимых направления контроллинга: англо-саксонское (американское) и немецкое (европейское). Другие национальные дефиниции контроллинга аберрируют между ними. Эти два направления зачастую имеют концептуальные и терминологические отличия.

Американская школа контроллинга (К. Друри, Р. Каплан, Д. Нортон, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер и др.) рассматривает контроллинг как инструмент управления предприятием. Несмотря на то, что «родиной» контроллинга считаются США, термин «контроллинг» там не используется: в Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет» (*managerial accounting, management accounting*), в рамках которого ведется решение задач контроллинга, при этом работников, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, там называют контроллерами.

В Европе контроллинг появился в послевоенный период вместе с американской экономической экспансией. Идеи контроллинга применялись в дочерних финансовых учреждениях американских корпораций. Наибольшее развитие контроллинг получил в Германии. Там с 50-х годов XX в. начала формироваться немецкая школа контроллинга (Р. Манн, Э. Майер, Г. Пич, Х. Фольмут, Д. Хан, Х. и др.), которая основное внимание уделяла теоретико-методологическим исследованиям. Повышенный интерес к контроллингу можно объяснить тем, что в теории и практике управления немецкими предприятиями отсутствует понятие управленческого учета: бухгалтерия четко подразделяется на финансовую (*Finanzbuchhaltung*) и производственную (*Betriebsabrechnung*). Термин контроллинг (от англ. *controlling*) стал обозначать качественно новое явление в теории и практике управления предприятием.

Наиболее принципиальное отличие между двумя школами контроллинга заключается во включаемых аспектах: «американский контроллинг» в основном ориентирован на оперативный уровень, в то время как немецкая концепция контроллинга специализируется на поддержке принятия оперативных и стратегических решений. Целью американской модели контроллинга является ориентация на внешних пользователей, рассмотрение проблем внешнего учета, анализ внешней среды, поэтому она базируется на подходах аудита и ревизии. Согласно немецкой концепции, центральные задачи контроллинга заключаются в решении проблем внутреннего учета, здесь на первое место поставлен комплекс задач по планированию с использованием системы планово-контрольных расчетов, полученных по данным управленческого учета.

Тем не менее, несмотря на принципиальные различия рассматриваемых концепций между собой, в каждой из них нашлось место и контролю. Так, например, рассмотрим некоторые функции контроллера из американского каталога задач: составление, координация планов, контроль их реализации; сравнение полученных результатов с планами и стандартами; информирование о результатах деятельности и их анализе на всех уровнях управления; обеспечение безопасности имущества проведением внутреннего контроля, внутренней ревизии и надзора за страховым обеспечением (защитой).

Согласно представленным задачам американской концепции, контроллер выполняет контрольную функцию.

Немецкий каталог задач контроллера в большей мере ориентирован на консультирование и координацию. Однако немецкому контроллеру также делегировано часть контрольных задач.

Очевидно, что в рамках рассматриваемых концепций, контроль является функцией контроллера.

Исторически можно рассматривать несколько концепций контроллинга в зависимости от его функционального назначения и институционального оформления.

Главной задачей контроллинга согласно концепции с ориентацией на информацию является информационная поддержка принимаемых управленческих решений руководством предприятия. Изначально в качестве информационной системы рассматривались только данные бухгалтерского учета (некоторые авторы иногда выделяют отдельную концепцию контроллинга – ориентированную на учет), затем появилась необходимость расширения базы контроллинга: потребовалась информация другого рода (качественная и количественная). В таком понимании контроль с позиции источника информации можно отчасти приравнять к контроллингу. Однако функция информационного обеспечения не является единственной функцией управления. Если вся область информационного хозяйства становится функцией контроллинга, то ее включение в общефирменное поле действия приобретает неопределенный, размытый характер, поскольку информационные потребности вышестоящих инстанций слишком многоаспектны и слабо специфицированы. Контроллинг в рамках данной позиции играет подчиненную роль, ориентирован лишь на оперативные потребности предприятия.

Концепции с ориентацией на координацию рассматривают главную задачу контроллинга в координации различных подсистем управления предприятием. В таком случае контроль является подсистемой управления (наряду с планированием, информационным обеспечением и т. д.), которая нуждается в координации. Таким образом, контроль является объектом контроллинга.

Сопоставить понятия «контроль» и «контроллинг» можно также по временному аспекту.

Контроллинг включает в себя два направления: стратегический и оперативный. Стратегический контроллинг направлен на реализацию долгосрочных стратегий и программ. Он призван содействовать эффективному использованию действующих преимуществ предприятия и созданию новых потенциалов успешной деятельности на перспективу. Оперативный контроллинг ориентирован на достижение текущих, локальных целей фирмы, которые находят выражение чаще всего в виде количественных значений уровня рентабельности, ликвидности и/или прибыли.

Зачастую с подобной позиции многие авторы делают вывод, что контроль как таковой ориентирован лишь на прошлое, в то время как контроллинг направлен на будущее.

Однако не стоит забывать, что по времени осуществления контроль делится на предварительный, текущий и последующий. Предварительный контроль носит превентивный характер, т. е. ведется на стадии планирования и разработки. Именно на предварительной стадии контроль сближается с понятием контроллинга.

Однако предварительный контроль нацелен на определение оптимальности разработанных планов путем моделирования будущей деятельности. В то время как роль контроллинга заключается в выработке методики согласования стратегического и оперативного планирования.

Таким образом, исходя из приведенных ранее подходов и концепций к пониманию контроллинга, можно утверждать, что контроллинг – это сложная и многогранная категория. В научной литературе существует множество его определений и вариантов интерпретации, соразмерно возможно привести столько же соотношений понятий «контроллинг» и «контроль».

В современном понимании концепцию контроллинга необходимо рассматривать как ориентированную на систему управления предприятием в целом. Контроллинг должен осуществлять системную интеграцию всех аспектов процесса управления предприя-

ем. Таким образом, контроллинг – это совокупность методов оперативного и стратегического управления (учета, планирования, анализа и контроля), объединяемых в единую систему, функционирование которой подчинено определенной цели. Цель контроллинга необходимо понимать как производную от целей организации. При построении системы контроллинга на предприятии необходимо ориентироваться на решение его конкретных задач. В таком случае можно считать, что контроллинг представляет собой систему управления в областях, необходимых предприятию, тогда соотношение составляющих элементов контроллинга (планирование, учёт, контроль, анализ) в каждом случае будет индивидуальным.

Что касается контроля, то отрицать связь между контроллингом и контролем невозможно. Тесную взаимосвязь этих понятий устанавливал еще Х. Кюппер. При этом он отмечал, что позиция, приравнивающая эти два явления между собой, присуща противникам контроллинга. Одновременно Х. Кюппер подчеркивал, что сторонники контроллинга зачастую преуменьшают аспекты контроля. Контроль обеспечивает фиксирование состояния объекта управления в определенный момент времени для принятия решений и выступает главным инструментом для выработки управленческих решений. При этом не стоит забывать, что контроль можно рассматривать не только как функцию управления, но и как самостоятельное общественное явление, которое в свою очередь может быть использовано для наблюдения за тем, как осуществляется сам процесс управления.

Делегирование контрольных задач контроллеру имеет ряд значительных преимуществ, таких как повышение экономичности, целенаправленности и эффективности контрольной деятельности за счет обладания контроллерами релевантных и разносторонних сведений, относительная независимость контроллера по отношению к контролируемым. Однако не стоит забывать о том, что любая контрольная деятельность всегда встречается с негативными реакциями. Если контроллеры слишком активно начнут искать ошибки и недостатки или делать акцент на неблагоприятные отклонения, то подобная деятельность действительно может встретить отрицательную реакцию контролируемой стороны. В такой ситуации разумно вспомнить о таком явлении, как самоконтроль. Самоконтроль в управлении заключается в контроле менеджмента над самим собой, над своей работой. Тогда можно говорить о самоконтроле как о внутреннем контроле, а о контроллинге – как о внешнем. В такой ситуации в функции контроллера также будет входить контроль над достижением заданных целей, установление отклонений от плана, анализ причин, вызвавших эти отклонения, но при этом при выявлении подобных отклонений контроллер должен проинформировать ответственного менеджера о сложившейся ситуации, оказать ему необходимую помощь и принять участие в выработке корректирующих мероприятий. Таким образом, контроллинг не просто контролирует других, а заботится о том, чтобы каждый менеджер мог контролировать себя сам. Такой подход указывает на уважительное отношение к менеджеру. Тем не менее, значимость «внешнего» контроллинга не должна преуменьшаться. На практике необходимо стремиться к соблюдению объективного баланса между «внешним контроллингом» и самоконтролем.

Библиографические ссылки

1. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2007.
2. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М. : Финансы, 1979.

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

СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ОБОСОБЛЕННОМ СТРУКТУРНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Представлены основные теоретические вопросы, связанные с учетом затрат в обособленном структурном подразделении предприятия. Рассмотрен состав затрат подразделения по выполненным ремонтно-строительным работам для предприятия и принципы их распределения.

Ключевые слова: обособленное структурное подразделение, затраты, ведомость распределения.

Любое предприятие состоит из различных структурных подразделений таких, как цеха, участки, отделы, обслуживающие службы и т. д. Одни подразделения выполняют те же виды деятельности, что и головная организация, другие – создаются для выполнения отличных функций. К таким функциям можно отнести транспортное и ремонтно-строительное обслуживание предприятия, издательскую и рекламную деятельность, оказание лечебной и профилактической помощи и пр.

Как правило, подразделения, созданные для обслуживания предприятий, выделяются на отдельный баланс, а значит, себестоимость производимых работ и оказываемых услуг они осуществляют самостоятельно. На примере обособленного структурного подразделения предприятия, созданного для осуществления текущих ремонтно-строительных работ, рассмотрим сводный учет затрат.

На предприятии организован ремонтно-строительный участок с целью реализации следующих основных функций:

- выполнение текущих ремонтов на объектах предприятия;
- выполнение капитального строительства объектов для предприятия;
- обеспечение технической эксплуатации объектов социальной сферы предприятия.

Для ведения бухгалтерского учета и формирования внутренней отчетности на участке создана бухгалтерия, которая осуществляет учет всех операций на участке, кроме расчета заработной платы и учета основных средств – их учет ведется непосредственно на предприятии.

Ремонтно-строительный участок ежемесячно формирует полную себестоимость работ и услуг, выполненных для предприятия, с применением счета 23.15 «Затраты на ремонт зданий и сооружений».

Себестоимость ремонтно-строительных работ, выполненных подразделением на объектах предприятия, включает в себя следующие статьи затрат [1]:

1. «Материалы» – данная статья включает в себя затраты:
 - на материалы, которые непосредственно используются при выполнении работ (основные строительные материалы, топливо, детали и т. д.);
 - материалы, которые используются на собственные нужды строительного участка;
 - приобретение и ремонт тары и упаковки;
 - стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
 - прочие.
2. «Расходы на оплату труда рабочих» – статья включает все расходы на оплату труда рабочих данного подразделения:
 - заработную плату за фактически выполненную работу;

- выплаты стимулирующего характера (премии, вознаграждения);
- выплаты стимулирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда (сверхурочная работа, работа в выходные дни, работа в ночное время);
- выплаты, предусмотренные законодательством РФ (оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и т. д.);
- прочие.

3. «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» – статья включает:

- затраты на эксплуатацию машин и механизмов;
- затраты на техобслуживание и ремонты машин и механизмов;
- амортизационные отчисления на восстановление строительных машин и механизмов;
- прочие.

4. «Накладные расходы» – данная статья включает:

- административно-хозяйственные расходы;
- расходы на содержание ремонтно-строительного участка (тепло, вода, пожарная сигнализация, услуги связи, электроэнергия и т. д.);
- услуги и выполненные работы подрядных организаций;
- расходы на обслуживание работников строительства (спецодежда, молочные талоны, медосмотр и т. д.);
- прочие накладные расходы.

Свод затрат по выполненным строительным работам (заказам предприятия) собирается ежемесячно. Основные проводки представлены в табл. 1.

Таблица 1

Бухгалтерские проводки по учету затрат по заказам предприятия

№ п/п	Операция	Первичный документ	Проводка	
			Дебет	Кредит
1	Списываются материальные затраты	Лимитная карта, акт списания материалов	23.15	10
2	Списываются транспортно-заготовительные расходы	Бухгалтерская справка	23.15	16
3	Списываются услуги и работы подрядных организаций	Акт, счет-фактура поставщика	23.15	60
4	Списываются затраты подразделения, переданные предприятием и другими структурными подразделениями (зарплата рабочих, налоги и платежи во внебюджетные фонды (далее НВФ), амортизация, автоуслуги, электроэнергия и др.)	Аviso	23.15	79.3

На строительном участке используется позаказный метод калькулирования себестоимости. По каждому выполненному заказу предприятия в бухгалтерию ремонтно-строительного участка поступают следующие документы:

- карточка заказа;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3);
- акт о приемке выполненных работ (форма КС-2);
- лимитные карты на списание материалов.

Все затраты строительного участка на основании полученных документов группируются в Ведомости распределения затрат, а затем распределяются (табл. 2).

Ведомость распределения затрат по заказам предприятия

месяц 2010 года

[illegible]

Карточка заказа по выполненным работам

Карточка заказа №

[illegible]

Основные правила формирования Ведомости распределения затрат:

1. По столбцу 1 «Сумма фактического выполнения» проставляется сумма выполнения по каждому заказу предприятия согласно Акту о приемке выполненных работ (форма КС-2).

2. Столбец 2 «Номер заказа» и столбец 3 «Наименование заказа» заполняются на основании Карточки заказа по каждому заказу.

3. В столбце 4 «Материалы» отражается сумма материалов, списанных на конкретный заказ согласно Лимитной карте.

4. Столбцы 5–14 заполняются на основании поступивших документов за месяц (авизо, расшифровки, бухгалтерские справки и т. д.).

5. В столбце 15 «Подрядчики» показываются суммы затрат, связанные с выполнением какой-либо работы сторонними организациями по конкретному заказу.

6. Столбец 16 «Всего» рассчитывается суммированием всех затрат по каждому заказу. Данный столбец отражает конкретную сумму затрат по каждому заказу.

Основные принципы распределения затрат по заказам предприятия:

– все материалы относятся прямым способом на каждый заказ согласно Лимитной карте;

– нужды участка и ТЗР относятся на заказ пропорционально сумме материалов, списанных на данный заказ;

– заработная плата распределяется по заказам согласно Акту о приемке выполненных работ (форма КС-2);

– НВФ, относимые на конкретный заказ, рассчитывается по формуле

$$(\Sigma \text{нзп} / \Sigma (\text{ЗпО} + \text{ЗпВ})) \cdot \text{ЗпО},$$

где $\Sigma \text{нзп}$ – сумма НВФ согласно авизо предприятия; $\Sigma (\text{ЗпО} + \text{ЗпВ})$ – сумма основной и вспомогательной зарплаты согласно авизо предприятия; ЗпО – заработная плата по конкретному заказу;

– остальные затраты (кроме подрядчиков) распределяются пропорционально основной заработной платы, относимой на каждый конкретный заказ;

– затраты подрядных организаций относятся прямым способом на каждый заказ, по которому выполнялись работы данной организации.

Аналитический учет по счету 23.15 ведется по заказам в соответствии статей затрат в Карточках учета затрат на выполнение работ по заказу, форма которых представлена в табл. 3.

Сформированная себестоимость выполненных работ для предприятия ежемесячно передается на предприятие проводкой Д 79.3 К 23.15.

Такой сводный учет затрат в подразделении информирует о себестоимости выполненных работ для предприятия по каждому конкретному заказу. Применение регистра «Карточка заказа» позволяет отслеживать отнесение затрат на заказ из месяца в месяц до тех пор, пока заказ не будет полностью выполнен (закрит).

Библиографические ссылки

1. Бухгалтерский учет в строительстве / под ред. Н. А. Адамова. СПб. : Питер, 2006.
2. Камышанов, П. И. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. М. : Омега-Л, 2008.
3. Пантелеев, А. С. Филиалы, представительства, обособленные подразделения организации: бухгалтерский и налоговый учет. М. : Омега-Л, 2009.
4. Учетная политика – 2008 / под ред. С. А. Рассказовой-Николаевой. М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 2008.

В. Ю. Сергушенкова
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

ПРИМЕНЕНИЕ ВОССТАНОВИТЕЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ДЛЯ ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Приводятся факторы, обуславливающие необходимость переоценки незавершенного производства и готовой продукции до их восстановительной стоимости, определяются основные принципы формирования учетно-аналитической системы, позволяющей производить подобную переоценку, рассматриваются ее преимущества для различных категорий пользователей учетной информации.

Ключевые слова: оценка, переоценка, незавершенное производство, готовая продукция, восстановительная стоимость.

Одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета вообще и учета затрат на производство продукции (выполнения работ, оказания услуг) в частности является принцип денежной оценки. Именно денежная оценка сделала возможным современный бухгалтерский учет и, в то же время, именно этот фундаментальный постулат современного учета порождает одну из самых серьезных и дискуссионных проблем учетной практики – проблему выбора варианта оценки, применимого в каждом конкретном случае.

Существенным поводом для критики традиционной для современного учета и предписанной как отечественными, так и международными стандартами учета и финансовой отчетности, оценки по фактической себестоимости служит факт значительного искажающего влияния на большинство статей отчетности, оказываемого инфляционными процессами. Так, например, Хендриксен и Ван Бреда отмечали в качестве одного из главных недостатков оценки по себестоимости, что ценность актива для фирмы может изменяться со временем, вследствие чего по прошествии некоторого промежутка времени она может потерять значение как мера стоимости ресурсов предприятия, как оценка потенциала или как текущая рыночная цена актива. Самыми значительными неблагоприятными последствиями при этом следует признать занижение стоимости активов предприятия и завышение результатов его хозяйственной деятельности. Наиболее подверженной искажению в этой ситуации оказывается величина внеоборотных активов предприятия, однако, в случае длительности операционного цикла производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) или низкой оборачиваемости готовой продукции, существенно занижается также и величина незавершенного производства, и себестоимость готовой продукции.

По мнению многих экономистов, как в России, так и за рубежом, инфляция может привести к значительному искажению финансового результата предприятия. Это обуславливается тем, что к моменту его исчисления цены на ресурсы, затраченные на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), могут оказаться существенно выше сумм, за которые они были ранее приобретены, что делает прибыль, получаемую при сопоставлении стоимости этих ресурсов с выручкой, чрезмерно оптимистично завышенной, а бухгалтерскую отчетность предприятий нереальной, вводящей в заблуждение пользователей отчетности и побуждающей их к совершению действий, которые могут, в свою очередь, повлечь за собой необходимость сокращения объемов хозяйственной деятельности. Ярким примером подобной ситуации может служить решение

акционеров о выплате дивидендов в размере всей полученной чистой прибыли в условиях существенного уровня инфляции и значительного увеличения стоимости ресурсов, потребляемых в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

Самой распространенной попыткой решения возникающих при использовании оценки по себестоимости проблем является проведение переоценки активов, порождающее в свою очередь вопросы о выборе цен, по которым она должна производиться, и определении методики ее проведения.

На первый взгляд, самым очевидным ответом на этот вопрос кажется выбор в пользу текущей рыночной стоимости. Однако в этом случае возникают определенные сложности, связанные с тем, что не у всех активов есть рыночная цена. Так, например, определение рыночной стоимости незавершенного производства обычно вызывает серьезные затруднения. Кроме того, данный метод оценки неприменим для целей исчисления финансового результата деятельности организации. Таким образом, по нашему мнению, сфера применения текущей рыночной либо справедливой стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции весьма ограничена.

Еще одним методом, предполагающим переоценку активов относительно их фактической себестоимости, является оценка по восстановительной стоимости.

Под восстановительной стоимостью принято понимать сумму денежных средств, которую необходимо потратить предприятию для восстановления ресурсов.

Целью проведения подобной переоценки является отражение роста расходов предприятия в связи с ростом цен на его ресурсы, который приводит к тому, что, если рассматривать прибыль как показатель, свидетельствующий о возможности расширения деятельности, то очевидным становится тот факт, что она должна оцениваться исходя из восстановительной стоимости готовой продукции, так как для продолжения деятельности хотя бы в прежнем объеме потребуются дополнительные инвестиции по сравнению с тем, что было затрачено на производство уже реализованной продукции.

Родоначальником идеи оценки активов по восстановительной стоимости был немецкий профессор экономики Фриц Шмидт, выдвинувший теорию органического баланса, основанную на концепции изменчивости покупательной способности денег в рыночных отношениях. Главная идея органической теории состояла в том, что при повышении цен на имущество, находящееся в распоряжении организации, необходимо часть прибыли использовать для поддержания ее потенциала на прежнем уровне. Если же не учитывать повышение цен в условиях инфляции, то полученная прибыль будет включать в своем составе, по мысли Шмидта, фиктивную прибыль, обусловленную инфляционными процессами. В связи с этим органический баланс имеет целью устранить неустойчивость денежного измерителя, основным измерителем признается натуральный.

Из учения об органическом балансе Шмидт выводил и учение об органической калькуляции. В противоположность другим исследователям Шмидт считал, что цены должны устанавливаться исходя из калькуляции, основанной на зависимости издержек производства, относящихся к действительно совершаемому обороту, мерой которого должен быть один день. Согласно его взглядам, цель калькуляции состоит в том, чтобы определить действительный расход материалов и услуг в текущих ценах. Имеются в виду не фактически произведенные затраты, а текущие цены – израсходованное на производство продукции (работ, услуг), сырье, материалы и другие оборотные средства, которые оцениваются по стоимости приобретения на отчетную дату.

В русле идей Шмидта находится также учение амстердамской школы, глава которой – Теодор Лимперг – выдвинул в 20–30-х гг. XX в. теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать их жизнедеятельность.

Безусловно, не во всех случаях существует необходимость проведения переоценки незавершенного производства и готовой продукции до их восстановительной стоимости.

При определении целесообразности применения восстановительной стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции и выбора методики проведения подобной переоценки необходимо прежде всего проанализировать следующие характеристики предприятия:

- структуру затрат;
- длительность операционного цикла;
- оборачиваемость материальных запасов и готовой продукции;
- темпы роста цен на основные ресурсы, потребляемые предприятием при осуществлении своей основной деятельности, и степень соответствия этого роста изменению индекса потребительских цен.

В случае, если подобный анализ покажет целесообразность применения оценки незавершенного производства и готовой продукции по восстановительной стоимости, требуется разработать методику построения учетно-аналитической системы предприятия, обеспечивающую возможность проведения подобной переоценки.

Для того чтобы сделать переоценку до восстановительной стоимости возможной, предприятие будет вынуждено вести учет затрат на производство продукции (выполнения работ, оказания услуг) не только в стоимостном, но и в натуральном измерении, так как в этом случае необходимо знать состав и объем в натуральном выражении затраченных на производство ресурсов.

Однако вполне очевидным является тот факт, что в любом производстве существует целый ряд затрат, величина которых в себестоимости продукции (работ, услуг) весьма незначительна и, следовательно, изменение цен на них не окажет заметного влияния на величину финансового результата организации. Кроме того, можно выделить затраты, в отношении которых имеется уверенность в том, что они останутся на протяжении длительного периода неизменными.

Прежде всего в связи с этим представляется целесообразным выделить те статьи затрат, величина которых составляет существенную долю в себестоимости продукции (работ, услуг) и цены на которые подвержены значительному колебанию. Учет именно этих затрат и необходимо осуществлять в натуральном выражении. Подобный подход позволит существенно снизить расходы, связанные с функционированием учетно-аналитической системы, обеспечивающей оценку незавершенного производства и готовой продукции по восстановительной стоимости.

Финансовый результат, получаемый при проведении переоценки незавершенного производства и готовой продукции, имеет смысл учитывать на отдельных субсчетах, присоединенных к счетам 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль», и отражать отдельной строкой в финансовой отчетности предприятия. Подобная методика позволит, по нашему мнению, повысить информативность бухгалтерской отчетности организации и продемонстрировать заинтересованным пользователям величину прибыли (убытка), полученную именно в результате производственной деятельности предприятия, отделив ее от «фиктивного» финансового результата, обусловленного инфляционными (дефляционными) процессами и изменением конъюнктуры рынка, диктующего цены на ресурсы, потребляемые в ходе хозяйственной деятельности предприятия.

Кроме того, подобное разделение итогов хозяйственной деятельности позволяет более точно разграничить финансовый результат между отчетными периодами: эффект от изменения цен на ресурсы предприятия будет признан не в том периоде, когда состоится реализация произведенной продукции, а в том, когда собственно и произошло это изменение.

В качестве преимуществ данного метода оценки для удовлетворения интересов внешних пользователей бухгалтерской отчетности можно также отметить большую сопоставимость элементов финансовой отчетности с учетом фактора временной стоимости денег, обусловленную тем, что в этом случае весь объем незавершенного производства и готовой продукции оказывается оцененным на один момент времени.

Необходимо отметить, что применение оценки незавершенного производства и готовой продукции по восстановительной стоимости видится целесообразным как в бухгалтерском, так и в управленческом учете, например, в целях выработки торговой и ценовой политики организации, т. е. оно может служить для удовлетворения интересов всех категорий пользователей учетной информации.

Анализируя использование оценки незавершенного производства и готовой продукции по восстановительной стоимости для целей различных категорий пользователей учетной информации, необходимо отдельно остановиться на рассмотрении интересов одного из важнейших пользователей отчетности предприятия, а именно государства, которое рассматривает информацию о затратах на производство реализованной готовой продукции (работ, услуг) как расходы, уменьшающие доходы от реализации, и информацию о затратах на незавершенное производство и об остатках готовой продукции как величину, корректирующую расходы, принимаемые в налоговом учете для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Отметим, что в отечественной учетной практике государство зачастую рассматривается как главный, а иногда даже единственный пользователь учетной информации, в связи с чем менталитет российского бухгалтера традиционно признает приоритет налогового права.

От выбранного организацией метода оценки готовой продукции зависят многие показатели деятельности предприятия, одним из которых, представляющимся весьма существенным, является величина налогооблагаемой прибыли. В соответствии с действующим налоговым законодательством при исчислении налога на прибыль применяется оценка себестоимости реализованной готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) по стоимости фактически затраченных при этом ресурсов. В случае значительного роста цен на ресурсы, затраченные в процессе производства, может возникнуть ситуация, когда уплата исчисленного подобным образом налога на прибыль, повлечет за собой столь существенное отвлечение оборотных средств предприятия, что поддержание объемов его деятельности на прежнем уровне станет невозможным без привлечения кредитных ресурсов, которое бывает весьма проблематичным. В этом случае предприятие будет вынуждено сокращать объемы своей деятельности.

Безусловно, в условиях инфляции применение восстановительной стоимости для целей налогового учета может повлечь за собой заметное сокращение величины налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет. Однако государство, по нашему мнению, должно быть заинтересовано не только в одномоментном пополнении бюджета за счет налоговых отчислений, но и прежде всего в обеспечении, как минимум, сохранения размеров налоговых платежей в будущих периодах. Кроме того, оно также должно быть заинтересовано в поддержании, а желательно, и в увеличении уровня занятости населения. Исходя из этого налоговая система страны должна строиться таким образом, чтобы необходимость выполнения обязательств перед государством по уплате налогов не влекла за собой вынужденного сокращения объемов деятельности предприятий.

Таким образом, представляется целесообразным внесение изменений в Налоговый кодекс, позволяющих применять восстановительную стоимость для оценки себестоимости реализованной готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в целях исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций.

Н. Н. Славщик, Е. А. Ёлгина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

БЕНЧМАРКИНГ – ЭЛЕМЕНТ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Рассматриваются особенности системы бенчмаркинга, опыт его использования в мировой практике, перспективы и проблемы использования компаниями России.

Ключевые слова: сравнительный анализ, эффективность, показатели.

Мировая экономическая обстановка меняется ежедневно, поэтому главным условием выживания и развития любой компании становится оперативность реагирования на изменения в окружающем мире. В настоящее время важную роль в обеспечении конкурентоспособности российской организации играет система управленческого учета, существенным звеном которой выступает термин «бенчмаркинг».

Понятие «бенчмаркинг» – это своего рода всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности предприятий, относительно новый термин в профессиональном языке финансового и управленческого сообщества. Бенчмаркинг можно трактовать как сравнительный анализ эффективности предприятий на основе взаимосвязанных показателей. В качестве эталонных образцов выступает соотношение затрат и выгод, учитываются также характерные особенности предприятий конкретной отрасли или средние показатели по отрасли.

Актуальность исследования заключается в том, что в посткризисный период предприятиям не хватает времени на постепенное освоение современных методов менеджмента и управления бизнес-процессами. В этой связи необходимо освоить такой алгоритм работы, который позволил бы использовать опыт передовых компаний. Программа бенчмаркинга на основе самооценки и анализа связывает в единую систему все направления работ по повышению эффективности бизнеса.

Цель статьи: изучить особенности системы бенчмаркинг как элемента эффективной системы управленческого учета.

Задачи статьи: рассмотреть и проанализировать технологию бенчмаркинга, перспективы и проблемы использования российскими организациями.

Бенчмаркинг позволяет предприятию оценить свои сильные и слабые стороны по сравнению с конкурентами и на основе этого определить рыночные ниши (как фактические, так и потенциальные) для своей продукции. У него имеется инструментарий для поиска фактических и потенциальных конкурентов, а также возможных партнеров по производственной кооперации и слияниям. Достоинством бенчмаркинга предприятия является не только информационная поддержка стратегического планирования, но также конкретизация последствий этого планирования.

Сравнительное исследование должно начинаться с введения на предприятии надежной и эффективной системы измерения. Бенчмаркинг представляет собой вклад в стратегический план для руководства предприятия, так как предлагает обратить внимание на другой стиль работы, а также на новую корпоративную культуру, которая лучше стимулирует внутрифирменную конкуренцию.

Применение бенчмаркинга заключается в четырех последовательных действиях:

1. Понимание деталей собственных бизнес-процессов.
2. Анализ бизнес-процессов других компаний.

3. Сравнение результатов своих процессов с результатами анализируемых компаний.
4. Внедрение необходимых изменений для сокращения отрыва.

Отсюда выделяют следующие виды бенчмаркинга:

- внутренний – сравнение работы подразделений компании;
- конкурентный – сравнение своего предприятия с конкурентами по различным параметрам;
- общий – сравнение компании с непрямыми конкурентами по выбранным параметрам;
- функциональный – сравнение по функциям (продажи, закупки и т. д.).

Задачи бенчмаркинга можно сформулировать следующим образом:

1. Установить конкурентное положение предприятия и определить относительно слабые его стороны.
2. Развивать понимание того, что необходимо изменяться и совершенствоваться.
3. Аккумулировать идеи о том, как добиться крупных прорывов в осуществлении производства.
4. Определить «лучшие в своем роде» примеры из практики.
5. Развивать творческие и новаторские подходы к реконструкции бизнес-процессов.
6. Способствовать разработке выходящих за рамки оперативного планирования целей более высоких, чем текущие цели.
7. Разрабатывать новые методики повышения качества, уровня обслуживания и эффективности производства.
8. Содействовать переменам в культурном управлении предприятием и в социально-психологическом климате в коллективе.

На уровне предприятия бенчмаркинг предполагает сравнивать данное предприятие и его аналогами, выделяя два этапа:

- установление эталона, с которым будет сравниваться данное предприятие;
- выбор и использование параметров и показателей, по которым будет осуществляться сравнение.

На первом этапе дается ответ на вопрос, с кем сравнивать, на втором – на вопрос, что сравнивать.

В частности, бенчмаркинг позволяет разрабатывать эффективные системы учета производственных затрат, затрат по центрам возникновения затрат и центрам образования прибыли. При этом могут быть составлены программы сокращения затрат с помощью непрерывных методов реорганизации, имеющие целью:

- увеличить объем выхода годовой продукции относительно величины вводимых ресурсов;
- минимизировать постоянные затраты, снизить расходы ресурсов на неосновные виды производственной деятельности;
- повысить уровень использования оборудования путем совершенствования производственного планирования и контроля, связанного с требованиями рынка;
- оптимизировать показатели расхода ресурсов благодаря улучшению производственных процессов и технологии;
- минимизировать капиталовложения с помощью оптимизации материально-технического снабжения и управления материальными ресурсами.

Таким образом, применение бенчмаркинга и его элементов способствует как повышению эффективности системы управленческого учета, так и укреплению конкурентных позиций предприятия в условиях рыночной экономики. Это достигается путем включения в систему управленческого учета анализа важнейших элементов не только внутренней среды предприятия, но и его внешней среды, что позволяет снизить риски,

связанные с влиянием агрессивной окружающей среды на предприятия, и укрепить его позиции в текущем и стратегическом аспектах.

По данным Американского фонда качества (American Quality Foundation), более 30 % крупных американских предприятий регулярно применяют бенчмаркинг, и этот показатель продолжает расти; аналогичная тенденция наблюдается и в странах Западной Европы. В России появляются фирмы, использующие бенчмаркинг, но пока их немного. Применение бенчмаркинга на практике в рамках маркетинговой деятельности в России связано с определенными трудностями.

Самая основная проблема – это невозможность найти подходящие данные для сравнения или сложность подбора предприятия-аналога, закрытость информации на предприятиях.

Идеальный вариант для бенчмаркинга – получение данных из первых рук, но в России осуществить это на практике весьма сложно. Компании не готовы делиться информацией и технологиями даже с теми, кто работает в другой отрасли. Безусловно, все, что является коммерческой тайной или стратегически важным, компании не раскрывают. Но на каждом предприятии существует большой пласт информации, которую выгоднее открыть конкуренту, чтобы взамен узнать что-то полезное для себя, чем держать все в тайне.

По законодательству акционерные компании обязаны публиковать свою отчетность, банки должны публиковать свои балансы. И здесь у них нет выбора, они обязаны доведения до сведения общественности определенный законом набор информационных материалов. Но для частных компаний вопрос проведения информационной политики – это вопрос внутренний, он решается собственниками и руководством компании. Поэтому для тех, кто хочет воспользоваться чужим опытом, есть три пути.

Первый путь – это получить разрешение непосредственно в той компании, которую хочется использовать в качестве образца. На прямой обмен опытом, естественно, должно быть обоюдное согласие.

Второй путь – собрать ту внешнюю информацию о компании, которая имеется. Легально доступной информации оказывается немало. Одни называют ее «сбор конкурентной разведкой», другие – «обычная работа аналитиков».

Третий путь, для тех кто хочет использовать бенчмаркинг, состоит в том, что можно попытаться смоделировать некую идеальную компанию в отрасли. Для этого могут быть привлечены эксперты, которые, пользуясь техникой «мозгового штурма», экспертной фокус-группой или «микстовыми» методиками, задают идеальные параметры для компании. По этим параметрам строятся многомерные карты, которые позволяют видеть, насколько компания близка или далека от «идеала» по каждому из критериев, а также в комплексе.

Одной из проблем внедрения бенчмаркинга является нехватка финансовых ресурсов, времени и персонала. Методология бенчмаркинга должна учитывать также специфику деятельности большинства российских предприятий, характеризующихся нехваткой денежных средств для капиталовложений и для пополнения оборотного капитала. При исследовании этой точки отсчета необходимо сгруппировать отдельно показатели, которые можно улучшить без существенных инвестиционных затрат, и показатели, которые требуют капиталовложений. Примером первой группы показателей может служить номенклатура производимой компанией продукции, так как увеличение количества видов имеющейся в наличии продукции (на складе) ведет к снижению времени, требуемого на выполнение заказа, и позволяет предприятию поднять цену на своё изделие. Это в свою очередь ведет к росту отношения прибыли к стоимости реализованной продукции и, следовательно, отношения прибыли к чистой стоимости предприятия.

Другими трудностями выступают небольшой объем информации о бенчмаркинге и незнание технологий инструмента.

Многие организации считают, что бенчмаркинг может использоваться только на крупных предприятиях, а на небольшом предприятии выгоды в его применении не будет. Это не так, просто не каждый менеджер может разглядеть положительный результат, достигаемый в будущем с применением технологии бенчмаркинга. К сожалению, на большинстве российских предприятий осуществляются преобразования, вводятся рационализаторские предложения, внедряются инновации, но эти попытки ни к чему не приводят, а большинство проектов заканчиваются неудачей. Это объясняется тем, что простое количественное накопление небольших проектов преобразований не позволяет добиться желаемого результата. Если осуществлять усовершенствования без взаимосвязи, никакие цели не будут достигнуты. Только в случае, когда они применяются все вместе, интегрированы и сформированы в единую системную программу преобразований на предприятии на основе ключевых направлений совершенствования, можно достичь новых уровней конкурентоспособности.

Таким образом, наибольшие возможности для преодоления этих препятствий для использования бенчмаркинга в сочетании с насущной необходимостью повышения конкурентоспособности существуют на предприятиях в зрелых или олигополистических отраслях. Поэтому именно в этих фирмах применяется бенчмаркинг при формировании коммуникативной политики маркетинга.

Подводя итог, можно сказать, что бенчмаркинг в России имеет большие перспективы, так как на современном этапе развития мировой экономики он является одним из самых эффективных инструментов, который способствует преодолению отставания от конкурентов на основе сравнения и анализа своей деятельности с деятельностью наиболее успешных предприятий. Активное привлечение опыта других компаний позволяет улучшить организацию бизнес-процессов, сократить затраты, повысить прибыль, оптимизировать управленческую структуру и выбрать стратегию деятельности.

Н. Р. Таркова, Д. В. Чернявский, Г. В. Денисенко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

АУДИТ ЦИКЛА ПРОИЗВОДСТВА

Рассмотрены циклы хозяйственных операций и аудит цикла производства.

Ключевые слова: хозяйственные операции, превентивная, оперативная защитная функции.

Международная практика свидетельствует, что процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета – так называемые циклы хозяйственных операций:

- 1) цикл приобретения и заготовления, который объединяет хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов и заготовлению товарно-материальных ценностей, приводящие к образованию кредиторской задолженности;
- 2) цикл производства, который объединяет хозяйственные операции по производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции;
- 3) цикл реализации – хозяйственные операции, связанные с реализацией готовой продукции и приводящие к образованию дебиторской задолженности;
- 4) цикл оплаты – хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств, а также погашение дебиторской и кредиторской задолженности как путем оплаты денежными средствами, так и путем зачета взаимных требований.

Фактически циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении деятельности организации. Приобретение элементов производства – средств труда, предметов труда и собственно труда (цикл приобретения) – приводит к образованию задолженности поставщикам и подрядчикам, а также персоналу по оплате труда.

В процессе производства готовой продукции потребляются элементы производства, что отражается начислением амортизации внеоборотных активов, списанием товарно-материальных ценностей, начислением заработной платы работникам (цикл производства).

Выпущенная в процессе производства готовая продукция реализуется покупателям, что приводит к образованию дебиторской задолженности (цикл реализации).

На расчетный счет или в кассу предприятия от дебиторов поступают денежные средства в счет оплаты реализованной продукции. Производится выплата работникам начисленной заработной платы. Направляются денежные средства на погашение задолженности поставщикам внеоборотных активов и товарно-материальных ресурсов (цикл оплаты). Чаще всего в процессе аудита каждый цикл хозяйственных операций исследуется отдельно, что позволяет проводить сложные проверки. При этом проверка должна быть организована таким образом, чтобы своевременно выявлять связи между циклами.

Аудит цикла производства – это хозяйственные операции по производственному потреблению средств труда (основных средств и нематериальных активов), предметов

труда (материалов) и собственно труда (начисление заработной платы персоналу) для изготовления и выпуска готовой продукции.

Аудит цикла производства является наиболее сложным и трудоемким.

Целью производственного аудита является:

- выявление эффективной организации учета производственных операций с целью достижения максимальной рентабельности и выявления существующих проблемных зон и рисков, оценки возможных путей развития и имеющихся в компании ресурсов;
- соответствие применяемого порядка учета и налогообложения операций по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) нормативным документам.

К функциям производственного аудита следует отнести превентивную, оперативную, защитную.

Превентивная функция производственного аудита реализуется в процессе прогнозирования и планирования хозяйственной деятельности, на стадии подготовки управленческих решений, предупреждая нежелательные явления. *Оперативная функция* производственного аудита реализуется в процессе исполнения принятых решений, обеспечивая оптимизацию управленческих процедур. *Защитная функция* отражает ведущую роль производственного аудита в разработке механизмов защиты ресурсов организации (производственный аудит позволяет выявлять и предотвращать необоснованные траты, нецелевое и неэффективное использование, завышенные нормативы отпуска сырья и т. п.). Объектом аудиторской проверки должны быть калькуляционные расчеты по определению себестоимости изделий (работ, услуг). Задача аудитора состоит также в том, чтобы обратить внимание руководства аудируемого предприятия на недостатки в учете затрат и калькулирования себестоимости, и внести соответствующие рекомендации по исправлению этих недостатков. В сферу деятельности аудитора входит проверка правильности формирования себестоимости продукции, состава затрат и издержек обращения [1].

Практически всегда аудит цикла производства имеет свои особенности в зависимости от характера отрасли и бизнеса каждого клиента. Кроме того, в основном все источники аудиторских доказательств являются внутренними документами, созданными самим экономическим субъектом, что, в соответствии с аудиторскими стандартами, снижает их ценность для аудита. Поэтому для успешного проведения проверки цикла производства особенно важны хорошее понимание аудитором сущности производственного процесса и его технологических особенностей, а также визуальное ознакомление с производственными цехами и линиями, складским хозяйством.

При аудите цикла производства проверке подвергаются записи по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 70 «Расчет с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты с бюджетом», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов с целью подтверждения записей по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Следующим этапом аудита операций данного цикла является проверка записей по кредиту счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с целью подтверждения правильности формирования записей по дебету счетов 20 «Основное производство» и 90 «Продажи». После этого проверяется правильность записей по кредиту счета 20 «Основное производство» с целью подтверждения записей по дебету счетов 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи» [2].

Для контроля аудитор может ознакомиться с обоснованностью применяемых методик калькулирования себестоимости, с порядком проведения инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции, системой складского хозяйства и складского учета готовой продукции, системой мер по обеспечению сохранности материалов в цехах. Целесообразно также изучить работу отдела кадров и отдела труда и заработной платы, применяемые на предприятии системы оплаты труда.

При аудите цикла производства аудитору необходимо уделить внимание на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства, оценку незавершенного производства, на завышение финансового результата от хозяйственной деятельности организации, изучение правильности учета расходов будущих периодов и своевременности их списания на издержки производства, а также на учет брака и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства.

Библиографические ссылки

1. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 1999.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия : приказ Мин-ва финансов РФ № 173 от 28.12.94 г. и № 3681 от 28.07.95 г.

© Таркова Н. Р., Чернявский Д. В., Денисенко Г. В., 2011

Н. Р. Таркова, Д. В. Чернявский, О. И. Кокова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСХОДОВ И ДОХОДОВ ПРИ БЕЗВОЗМЕЗДНОМ ПОСТУПЛЕНИИ ИМУЩЕСТВА В ОРГАНИЗАЦИЮ

Рассмотрено получение организацией безвозмездного имущества, учет доходов и расходов в этих случаях.

Ключевые слова: дарение, учет доходов, учет расходов.

Договором дарения признается такой договор, по которому одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

Коммерческим организациям запрещено дарить друг другу имущество на сумму более 3 000 руб. Сверх нее организация может получать подарки только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также от государственных и муниципальных властей. Настоящее ограничение права распоряжения собственным имуществом направлено на защиту интересов прежде всего кредиторов коммерческих организаций, поскольку основная цель деятельности компании – это извлечение прибыли, а безвозмездная передача имущества с извлечением прибыли не связана. Сделка, совершенная коммерческими организациями вопреки указанному запрету, с точки зрения гражданского права является по общему правилу ничтожной, как не соответствующая требованиям закона.

Налоговое законодательство Российской Федерации считает имущество (работы, услуги) или имущественные права полученными безвозмездно, если его получение не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество лицу.

Организация, безвозмездно получившая имущество (работы, услуги, имущественные права), должна включить его стоимость в состав внереализационных доходов. Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен. Причем такая цена не должна быть ниже остаточной стоимости имущества по данным налогового учета передающей стороны (письма Минфина России от 05.12.08 г. № 03-03-06/1/674, 15.05.08 г. № 03-03-06/1/318).

Налогоплательщик – получатель имущества – должен документально подтвердить информацию о стоимости этого имущества (работ, услуг). К источникам информации о рыночных ценах могут быть отнесены:

- биржевые котировки на бирже, ближайший к месту нахождения передающей (принимающей) стороны. Если на ближайшей бирже сделок с нужными товарами не было, информация берется с другой биржи или из международных биржевых котировок, а также котировок Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам;
- данные государственных органов статистики или органов, регулирующих ценообразование;
- средства массовой информации.

В некоторых ситуациях при безвозмездном получении имущества внереализационного дохода у налогоплательщика не возникает. Не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада передающей организации;
- от организации, если уставный капитал передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада получающей организации;
- от физического лица, если уставной капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада этого физического лица.

Полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения, если в течение одного раза со дня его получения (кроме денежных средств) оно не передается третьим лицам. Если эти требования не выполняются, налогоплательщик обязан включить стоимость полученного имущества в состав внереализационных доходов.

Полученное безвозмездное имущество, стоимость которого была включена в состав внереализационных доходов, подлежит налоговому учету в составе амортизируемого имущества и по нему начисляется амортизация (письмо Минфина России от 13.03.09 г. № 03-03-06/1/136). Данное положение распространяется и на имущество, полученное от учредителей, стоимость которых не включается в состав внереализационных доходов (письмо Минфина России от 28.04.09 г. № 03-03-06/1/283, 15.05.08 г. № 03-03-06/1/318).

Для осуществления своей текущей деятельности организации могут безвозмездно получать денежные средства от своих учредителей и направлять их на приобретение сырья, материалов, объектов основных средств и на другие цели.

Как в этом случае следует учитывать расходы, связанные с такими покупками?

Вариант 1. Расходы, осуществленные за счет безвозмездно полученных денежных средств, для целей налогообложения не учитываются.

Вариант 2. Текущие затраты организации, произведенные за счет денежных средств, безвозмездно полученных от учредителя, доля которого в уставном капитале получающей стороны составляет более чем 50 %, учитываются в целях исчисления налога на прибыль.

Активы, полученные безвозмездно, считаются прочим доходом организации, принимаются к учету по рыночной стоимости и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оценка безвозмездно полученного имущества в целях бухгалтерского учета осуществляется:

- 1) по рыночной стоимости на дату оприходования (Закон о бухгалтерском учете, ст. 11, п. 1);
- 2) по рыночной стоимости на дату оприходования, но при этом формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 23).

Согласно Плану счетов, безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчета 2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетом, предназначенным для учета того или иного вида активов. По мере использования безвозмездно полученного имущества его стоимость включается в расходы. Одновременно с этим ранее учтенные доходы будущих периодов признаются в составе прочих доходов текущего периода. Поскольку доходы и расходы по безвозмездно полученному имуществу в бухгалтерском учете и для целей налогообло-

жения учитываются по-разному, в учете организации возникают постоянные либо временные разницы.

Например. Организация в январе 2010 г. получила безвозмездно по договору дарения от учредителя (физического лица), доля которого в уставном капитале данной организации составляет 70 %, денежные средства в сумме 150 000 руб. Кроме того, по договору от ЗАО «Нептун», доля которого в уставном капитале организации составляет 10 %, безвозмездно было получено оборудование стоимостью 210 000 руб. Оборудование отнесено к третьей организационной группе. Срок полезного использования определен в 4 года. Первичными документами, подтверждающими получение денежных средств, служат: решение учредителя, приходный кассовый ордер; по оборудованию – решение учредителя, акт о приеме-передаче по форме № ОС-1, оформленный комиссией по основным средствам.

В учете организации произведены бухгалтерские записи.

Январь: Д50 К91 150 000 руб. – признаны прочие денежные расходы в виде денежных средств, полученных в кассу от учредителя.

Налогооблагаемую прибыль эта сумма не увеличивает. Поэтому в учете возникает постоянная разница в части доходов в сумме 150 000 руб., с которой нужно исчислить постоянный налоговый актив:

Аналитический регистр к счету 91 «Прочие доходы и расходы» за январь					
№ п/п	Вид расхода/ дохода	В бухгалтерском учете	В налоговом учете	Постоянная разница	Постоянное налоговое обязательство (актив)
1	Доходы от безвозмездного поступления имущества	150 000	–	150 000	(30 000)

Д 68 К 99 30 000 руб. (150 000 руб. – 20 %) – начислен постоянный налоговый актив;

Д 08 К 98 210 000 руб. – на основании акта приема-передачи отражено поступление оборудования;

Д 01 К 08 210 000 руб. – принято к учету оборудование.

В налоговом учете в январе отражен внереализационный доход в сумме 210 000 руб. За счет этого возникает вычитаемая временная разница в сумме 210 000 руб., формирующая отложенный налоговый актив:

Аналитический регистр к счету 01 «Основные средства» за январь						
№ п/п	Вид расхода/дохода	В бухгалтерском учете	В налоговом учете	Вычитаемая временная разница	Погашение вычитаемой временной разницы	Отложенный налоговый актив
1	Доходы от безвозмездного поступления имущества	–	210 000	210 000	–	42 000
	На 01.02.10 г.	–	–	210 000	–	42 000

Д 09 К 68 42 000 руб. (210 000 – 20 %) – начислен отложенный налоговый актив.

Февраль: Д 20 К 02 4 375 руб. (210 000 – 25 % : 12 мес.) – начислена амортизация по оборудованию.

Д 98 К 91 4 375 руб. – списываются доходы будущих периодов на прочие доходы в сумме начисленной амортизации.

Одновременно в учете отражается погашение вычитаемой временной разницы и отложенного налогового актива:

Аналитический регистр к счету 01 «Основные средства» за февраль						
№ п/п	Вид расхода/дохода	В бухгалтерском учете	В налоговом учете	Вычитаемая временная разница	Погашение вычитаемой временной разницы	Отложенный налоговый актив
	На 01.02.10			210 000		42 000
1	Доходы от безвозмездного поступления имущества	43 735	–	–	43 735	(875)
	На 01.02.10	–	–	205 625	–	41 125

Д 68 К 09 875 руб. (4 735 – 20 %) – списывается (погашается) отложенный налоговый актив.

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

ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТ РОССИЙСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Раскрыты основные отличия международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) от российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ). В частности, проведен сравнительный анализ концептуальных основ бухгалтерского учёта в международной и российской практике, приведено сравнение состава финансовой отчётности, которую должны предоставлять организации в соответствии с МСФО и российским законодательством.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, российские положения по бухгалтерскому учету.

Переход к рыночным отношениям, включение российской экономики в мирохозяйственные отношения выдвинули в число актуальных вопрос совершенствования бухгалтерского учета и его приближения к международным стандартам финансовой отчетности. На Западе считают, что бухгалтерский учет и отчетность в России не отвечают международным стандартам, концепциям, постулатам и принципам бухгалтерского учета, принятым в странах с развитой рыночной экономикой. В то же время в мире трудно найти хотя бы одну страну, которая построила свою национальную систему бухгалтерского учета, основываясь полностью только на международных стандартах. Чаще всего это компромисс между международными стандартами бухгалтерского учета и особенностями национальных бухгалтерских школ тех стран, представители которых участвуют в разработке международных стандартов [1].

В последние годы среди специалистов в области учета и аудита бытуют различные мнения по поводу использования международных стандартов в бухгалтерском учете России. Их можно условно разделить на три направления:

1. Рекомендовать целиком и полностью использовать международные стандарты в бухгалтерском учете.
2. Отказаться вообще от применения международных стандартов и разработать только свои национальные, российские.
3. Разработать российские стандарты путем приспособления международных стандартов к национальным бухгалтерским требованиям.

При разработке стандартов бухгалтерского учета в России необходимо учитывать специфику переходного периода, формирования новой финансовой и денежно-кредитной системы, особенности налогообложения, структурные соотношения различных форм собственности, состояние экономики страны и т. д.

Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям

между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались по различным направлениям [3].

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» была продекларирована такая задача бухгалтерского учета в России, как формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России более широко трактует данную цель, акцентируя внимание на то, что отчетность должна прежде всего отвечать интересам ее внутренних и внешних заинтересованных пользователей для принятия решений. Признание данных целей является значительным шагом в сторону МСФО, однако на практике составители отчетности преследуют иные цели, прежде всего фискальные.

Сравнительный анализ концептуальных основ бухучета в международной и российской практике приведен в табл. 1.

Таблица 1

**Сравнение принципов подготовки финансовой отчетности
в международной практике и России**

МСФО	Российское законодательство	Комментарий
Основополагающие допущения		
Метод начислений	Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	В МСФО используется другой термин; термин «метод начислений» в российской практике применяется в налоговом законодательстве
Непрерывность деятельности	Допущение непрерывности деятельности организации	В Концепции не раскрывается необходимость использования и раскрытия другой основы составления отчетности в случае, если предприятие не отвечает требованию непрерывности деятельности
–	Допущение последовательности применения учетной политики	В МСФО данное допущение отсутствует
–	Допущение имущественной обособленности организации	В МСФО данное допущение отсутствует

МСФО	Российское законодательство	Комментарий
Качественные характеристики финансовой отчетности		
Понятность	–	В России данное требование не сформулировано
Уместность	Уместность	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно
Характер	Содержание	Существенных различий нет
Существенность	Существенность	Существенных различий нет; в приказе Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности» существенной может признаваться сумма в 5 % от общего итога
Надежность	Надежность	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно
Правдивое представление	Объективное отражение	Существенных различий нет
Приоритет содержания над формой	Приоритет содержания над формой	Существенных различий нет
Нейтральность	Нейтральность	В Концепции данное требование не распространяется на отчеты специального назначения
Осмотрительность	Осмотрительность	Существенных различий нет
Полнота	Полнота	Существенных различий нет
Сопоставимость	Сравнимость	Существенных различий нет
–	Непротиворечивость	МСФО не предусматривает требования противоречивости, тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца обеспечивается за счет правдивого представления информации
Ограничения уместности и надежности информации		
Своевременность	Своевременность	В ПБУ данное ограничение сформулировано как требование, а не ограничение уместности и надежности информации
Баланс между выгодами и затратами	Баланс между выгодами и затратами, рациональность (согласно ПБУ)	Данное ограничение в ПБУ 1/98 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто
Баланс между качественными характеристиками	Баланс между качественными характеристиками, рациональность (согласно ПБУ)	Данное ограничение в ПБУ 1/98 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто
Достоверное и объективное представление		
Обеспечивается благодаря применению основных качественных характеристик и бухгалтерских стандартов	Достоверное и полное представление	В ФЗ «О бухгалтерском учете» (ст. 1, п. 3) одной из задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении

В России принципы бухгалтерского учета сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. (в виде требований к ведению бухгалтерского учета), Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98) (в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике. Однако существуют сложности с реализацией продекларированных принципов на практике. Эта главная проблема, которая пока остается нерешенной до настоящего времени [2].

Одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой предоставления финансовой информации. Согласно МСФО, содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции чаще всего учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции. Примером, когда форма превалирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для списания основных средств, не давая оснований для их списания, несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не существуют по указанной балансовой стоимости.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций.

Следует также учесть, что некоторые понятия и термины, используемые в настоящее время в ПБУ, отличаются от толкований, встречаемых в МСФО. Кроме того, для оценок применяются разные стоимости. Так, например, основные средства могут отражаться по справедливой стоимости, т. е. оценивается то, сколько они стоят сейчас, за сколько могут быть куплены или обменены. Соответственно и амортизация рассчитывается исходя из планово-реальных сроков эксплуатации, а не из сроков, установленных в соответствии с постановлениями правительства. Резюмируя различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и российским законодательством, можно сделать следующие выводы (табл. 2):

- согласно Закону «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета, помимо формирования полной и достоверной информации, являются обеспечение информацией, необходимой для контроля над соблюдением законодательства, соответствие нормам и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности;
- в российской практике присутствуют 2 допущения, непредусмотренные МСФО;
- в российской практике большинство принципов раскрыто менее подробно, чем в МСФО;
- структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО (например, ограничение уместности и надежности сформулировано как требование) и не представлена в логическом и последовательном порядке ни в одном отдельно взятом российском нормативном акте;
- присутствуют различия в терминологии.

Состав финансовой отчетности по МСФО и российскому законодательству [4]

МСФО	Российское законодательство
Бухгалтерский баланс	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Отчет о прибылях и убытках	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)
Отчет о движении капитала	Отчет об изменениях капитала (форма № 3)
Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств (форма № 4)
—	Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)
—	Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)
Учетная политика и пояснительная записка	Пояснительная записка
—	Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту

Состав отчетности по российскому законодательству приведен в соответствии с нормативными актами Министерства финансов РФ. Таким образом, федеральным законодательством отчет об изменениях капитала и отчет о движениях денежных средств рассматривается как часть приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Многие специалисты подчеркивают некорректность включения в состав отчетности аудиторского заключения, так как аудиторское заключение должно содержать мнение в том числе о самом себе.

Необходимо отметить различие в терминологии: международные стандарты – это стандарты финансовой отчетности, в то время как в российской практике отчетность называется бухгалтерской.

Особого внимания требует вопрос соответствия отчетности МСФО. Отчетность соответствует МСФО, если она подготовлена в соответствии со всеми стандартами и интерпретациями, если необходимо. Факт соответствия МСФО должен быть отражен в финансовой отчетности. При этом соответствие МСФО означает, что отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого применимого стандарта. И наоборот, финансовая отчетность не может быть охарактеризована как соответствующая МСФО, если имеются какие-либо существенные отступления от стандартов и разъяснений к ним в отношении учета и раскрытия информации. Наличие национальных стандартов, противоречащих МСФО, а также раскрытие учетной политики и включение в отчетность соответствующих пояснений не считаются оправданием отклонений от требований МСФО.

Вместе с тем предусмотрено, что в исключительных ситуациях может оказаться необходимым отступление от МСФО. Такие ситуации возникают, когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях. В этом случае финансовая отчетность должна содержать:

- мнение руководства компании о необходимости отклонений от МСФО;
- подробное объяснение причины, по которой применение этих стандартов может привести к искажению отчетности;
- описание правила, предписанного МСФО, и фактически использованной схемы учета;
- оценку влияния данного отклонения на величину активов, обязательств, капитала, прибыли (убытка) и денежных потоков для каждого периода, представленного в отчетности.

Знание всех фактов отклонений от МСФО позволяет пользователю составить собственное мнение об отчетности и подсчитать сумму поправок, необходимых для приведения отчетности в соответствие с МСФО. Важная роль в исполнении описанного правила принадлежит аудиторам, которые обязаны выразить мнение о действительности составления отчетности в соответствии с МСФО, т. е. удостовериться и подтвердить, что отчетность отвечает всем требованиям каждого отдельно взятого стандарта.

Кроме того, МСФО устанавливают достаточно жесткий подход к выбору учетной политики. В этом процессе компания должна ориентироваться на правила, предписанные МСФО. При отсутствии таковых для отдельных операций руководство компании вырабатывает учетную политику, при использовании которой финансовая отчетность будет содержать полную и непредвзятую информацию, необходимую пользователям для принятия решений, достоверно отражающую результаты деятельности и положение компании, а также экономическое содержание операций (а не их юридическую форму). При отсутствии конкретных требований для отдельных операций необходимо ориентироваться на требования, принятые для сходных операций, и общие принципы системы МСФО. Допускается также использовать отраслевые правила учета и стандарты, выпущенные другими органами, но лишь в той степени, в какой их требования не противоречат МСФО. Это дает возможность применять, в частности, US GAAP, так как последние содержат детально разработанные правила учета для многих сложных операций.

Принятый в МСФО подход призван устранить излишне широкую интерпретацию стандартов, а также ситуации, когда в публикуемой финансовой отчетности содержится указание, что она подготовлена в соответствии с МСФО, хотя на самом деле не все требования стандартов соблюдены. Чаще всего подобные ситуации возникают в отношении требований по раскрытию информации (операции со связанными сторонами, географические и операционные сегменты).

Таким образом, международные стандарты финансовой отчетности представляют собой важную международную систему общепризнанных принципов бухгалтерского учета. Они широко применяются и приняты в качестве основы подготовки финансовой отчетности во многих странах. МСФО являются международно признаваемыми. И используются в следующих случаях:

- наравне с местными стандартами, т. е. в качестве национальных правил или основы для национальных правил;
- в дополнение и при отсутствии местных стандартов, а также как международный ориентир для стран, разрабатывающих собственные правила;
- органами регулирования национальных стандартов;
- для предоставления консолидированной отчетности компаний, чьи акции котируются на бирже;
- крупнейшими международными корпорациями, транснациональными компаниями с целью привлечения финансирования на международных рынках капитала [5].

МСФО вносят большой вклад в совершенствование и гармонизацию финансовой отчетности во всем мире. В странах с малоразвитой законодательной системой в области бухгалтерского учета МСФО применяются как основа для национальных стандартов (Латвия, Мальта). Все листинговые компании обязаны предоставлять отчетность по МСФО в Бангладеше, Чехии, Эстонии. Также МСФО употребляются как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования (Китай, страны Центральной Европы, СНГ). Иностранные котируемые компании могут использовать МСФО в Австралии, Египте, Европе, Украине. Фондовые биржи и регу-

лирующие органы разрешают иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО. Европейская комиссия объявила, что в значительной степени опирается на МСФО при подготовке документов, отражающих потребности рынков капитала. МСФО становятся более популярными в мире – все большее число предприятий применяет МСФО при подготовке финансовой отчетности.

С введением МСФО должна повыситься прозрачность деятельности компаний, появиться возможность сравнения (как одной компании по периодам, так и разных компаний между собой). В результате заинтересованные стороны (инвесторы, участники, акционеры, контрагенты) с меньшей боязнью будут вкладывать свои деньги в компанию.

Библиографические ссылки

1. Пласкова Н. Формирование отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО // Финансовая газета. 2005. № 35.
2. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. М. : Экзамен, 2005.
3. Теплякова А. Учет запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы» // Финансовая газета. 2005. № 45; 47.
4. Терехова В. А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике М. : Перспектива, 1999.
5. Шнейдман Л. З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 1. С. 4–8.

© Фролова О. В., 2011

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

ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Раскрыты основные идеи и методологическая основа международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), основные группы проблем адаптации этих стандартов в Российской Федерации, а также их история создания и необходимость введения в России.

Ключевые слова: система учета, финансовая отчетность, стандарт.

В истории экономической жизни общества XX в. стал веком зарождения и распространения транснациональных корпораций. Появилась необходимость составлять отчетность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом всем инвесторам во всем мире. Бухгалтерский учет в современном его понимании имеет многовековую историю. И в разных странах, эту историю формировавших, сложились свои бухгалтерские школы, со своими методологическими особенностями, своей спецификой подходов к трактовке финансового положения хозяйствующих субъектов. Школы эти создавались под влиянием целого ряда факторов: социальных, экономических, юридических условий, доминирующего положения различных пользователей бухгалтерской отчетности. Своя исторически сформировавшаяся учетная школа существует и в России.

Однако существование таких различий между странами делало отчетность компаний, составляемую в разных государствах, несопоставимой. Это стало серьезной проблемой. Возникла необходимость в создании, по выражению Л. З. Шнейдмана, «единого мирового языка финансовой отчетности». Реальные предпосылки этого процесса появились после Второй мировой войны: все более значимую роль в экономике стали играть транснациональные корпорации, активно развивались международные финансовые рынки и мировая торговля.

Общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран в 1973 г. создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), который приступил к разработке и пропаганде принципиально новой системы документов, определяющих содержание бухгалтерской отчетности [1].

Хотя в целом такая система сложилась к концу 1980-х годов, она не нашла широкого распространения и не получила практически никаких властных полномочий. Поэтому КМСФО в рамках проекта обеспечения сопоставимости бухгалтерской отчетности пересмотрел целый ряд уже принятых стандартов, сместив акцент с отчета о прибылях и убытках на бухгалтерский баланс и сократив число возможных альтернатив формирования отчетных показателей. Постепенно к середине 1990-х годов МСФО начинают играть все более значимую роль на крупнейших мировых рынках.

К декабрю 1998 г. была завершена работа по созданию «основного комплекта» стандартов. А затем последовали организационные преобразования. В апреле 2001 г. КМСФО был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и существенно активизировал свою работу. С этого момента МСФО стали буквально завоевывать мир. Более 50 крупнейших стран приняли специ-

альные планы перехода на МСФО или сближения национальных стандартов с МСФО. Россия также не стала здесь исключением. Европейский совет обязал компании, чьи ценные бумаги обращаются на европейских биржах, использовать с 2005 г. МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности. Совет по стандартам финансовой отчетности США подписал соглашение с КМСФО об устранении различий между американской и международной системами отчетности.

Таким образом, МСФО сегодня – это очередной значимый шаг в развитии практики бухгалтерского учета во всем мире.

Механизм разработки и принятия МСФО представляет собой соглашение представителей разных бухгалтерских школ. Однако это исключительно организационная сторона. С содержательной стороны МСФО представляют собой методологический документ, имеющий определенную теоретическую базу. И она существенно отличается от традиционных для России взглядов на бухгалтерскую методологию.

В основе МСФО лежит теория англо-американской школы учета, идея которой состоит в отражении прежде всего экономического содержания фактов хозяйственной жизни и положения предприятия в целом. Это определяет подходы МСФО к квалификации основных учетных категорий: активов, обязательств, доходов, расходов, прибыли, капитала и прочих и к оценке элементов отчетности. Россия же исторически принадлежит к так называемой континентально-европейской школе, теоретические основы которой составляет ориентация на правовое содержание отражаемых фактов, для которой свойственна зависимость учетной методологии от правовых норм. Различия эти легко объяснить на простом примере. В России критерием признания актива выступает объем юридических прав на него. Если имущество принадлежит предприятию на праве собственности – оно включается в состав его активов. С экономической же точки зрения основным критерием признания актива является его способность приносить предприятию доходы (или сокращать расходы), независимо от наличия права собственности на это имущество. Наряду с этим важнейшей характеристикой англо-американской бухгалтерии является приоритет профессионального мнения бухгалтера над предписаниями учетных регулятивов, что совершенно чуждо отечественной практике. Для России привычным положением является четкая заданность порядка действий по ведению учета предписаний нормативных документов [2].

В России в части достижения соответствия учетной практики МСФО можно выделить следующие этапы реформирования учета:

1. 2004–2007 гг.:

- обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признаваемым стандартам;
- утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО;
- совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности;
- создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности;
- создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО;
- сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета;
- активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;

- усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности;
- совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности;
- развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

2. 2008–2010 гг.:

- обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признаваемым стандартам;
- оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов);
- укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности;
- дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;
- развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности;
- расширение сферы контроля качества бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО [4].

Первые попытки систематизации проблем адаптации международных стандартов финансовой отчетности в РФ были предприняты в середине девяностых годов, в связи с чем были выделены следующие группы проблем:

- 1) отсутствие последовательной государственной политики в области применения МСФО в России и концептуальных законодательных решений по данной проблематике;
- 2) противоречивые подходы в решении проблематики МСФО со стороны международных организаций бухгалтеров и аудиторов;
- 3) проблемы в области методологического и методического обеспечения задач адаптации МСФО и позиции правительственных и общественных организаций не только бухгалтеров и аудиторов, но и предпринимательских и промышленных кругов России;
- 4) проблемы, связанные с образовательными усилиями в данной сфере и со стороны Минобразования, со стороны высших учебных заведений и учебно-методических центров по подготовке бухгалтеров и аудиторов;
- 5) внутренние противоречия формирования системы МСФО и трудностями, связанные с расширением издательской базы и круга авторов, занимающихся публикацией учебно-практической и методической литературы в данной сфере.

Отсутствие стройной концепции применения МСФО в экономике России являлось основной причиной неподготовленности законодательной правовой базы внедрения МСФО.

В конце 1990-х годов была предпринята попытка несколько расширить всю проблематику внедрения МСФО в России и придать ей общеэкономический характер. В частности, выделялись такие группы проблем, как:

- 1) общеэкономические проблемы, связанные с внутренней экономической обстановкой в стране и условиями работы отечественных компаний;
- 2) институциональные проблемы, характеризующие способность нормативных и экономических институтов к восприятию МСФО;
- 3) проблемы, связанные с внутренними различиями российской и международной систем бухгалтерского учета;

4) проблемы, порождаемые внутренними противоречиями МСФО.

В целом общеэкономическая проблематика играет ключевую роль в оценке возможностей внедрения МСФО в России, поскольку отражает готовность субъектов экономики к их восприятию. Среди данного комплекса проблем можно выделялись следующие:

- неблагоприятная экономическая обстановка – международные стандарты рассчитаны на функционирование нормальной стабильной экономической среды, чему не в полной мере отвечала сложившаяся в то время ситуация в российской экономике. Особенную озабоченность вызывали не до конца разрешенный кризис неплатежей и недостаток живых денег в экономике, чрезмерное налоговое бремя и нестабильность налоговой системы. В подобных условиях реализация основных принципов и критериев МСФО (достоверность, правдивость, полнота, сравнимость и т. п.) в полном объеме принципиально была невозможна;

- неготовность российских компаний к представлению прозрачной отчетности – данная проблема вытекает из предыдущей и отражает степень субъективной готовности организаций к принятию МСФО. До сих пор широко распространены использование «серых» схем взаимозачетов, вывода активов в сторонние заинтересованные организации и оффшоры, обналичивание и т. п. В данных условиях никакая отчетность независимо от применяемых стандартов не способна дать адекватное представление об организации бизнеса и действительных рисках предприятий. При этом отмечались недееспособность корпоративного законодательства и слабый контроль по линии корпоративного управления, выражающийся в отсутствии строгих требований к структуре годовых отчетов.

Второй уровень проблематики, институциональный, был достаточно четко очерчен уже при подготовке внедрения МСФО в России, в связи с чем в предложенной правительством Программе изначально были выделены три основных направления реформы:

- нормативное и методологическое обеспечение реформы (в течение двух лет предполагалось разработать новые и пересмотреть ранее утвержденные положения по бухгалтерскому учету, которые включили бы основную массу требований МСФО);

- реорганизация системы управления учетом (предполагалось возращение роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухучета, прежде всего института профессиональных бухгалтеров);

- подготовка и переподготовка кадров.

На данный момент вышеназванные задачи решены лишь частично, и круг проблем данного уровня остался достаточно ощутимым.

1. Проблема регулирования. Распоряжением Правительства РФ № 382-р «О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами» общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ было возложено на Министерство финансов РФ. Таким образом, принятые в исполнение Программы положения по бухгалтерскому учету – это нормативные акты, а не нормативы, утверждаемые профессиональными объединениями бухгалтеров, как это понимается в международной практике.

2. Проблема технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала. Имеющаяся техническая база учета и уровень квалификации бухгалтерского персонала в большинстве случаев не позволяют корректно вести учет даже по существующим правилам. Внешний аудит не всегда способен выполнять свои функции, так как проводится под давлением администрации заказчика.

3. Проблема организации подготовки, переподготовки бухгалтерских кадров, без эффективного решения которой переход к МСФО будет невозможным.

4. Сравнительный анализ российской системы учета и МСФО позволяет выделить еще одну проблемную область, связанную с внедрением МСФО в России, выражаю-

щуюся во внутренних различиях учетных систем. Среди данного круга проблем можно отметить доминирующие:

- различия в принципах ведения бухгалтерского учета [3].

Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими компаниями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

Например, одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы, что, однако, часто не соблюдается в российской системе учета. Примером, когда форма превалирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для отражения той или иной операции, что не дает оснований для ее отражения в учете, несмотря на то, что фактически операция была совершена.

Кроме того, ориентация бухгалтерского учета на требования налоговых органов остается одним из главных препятствий на пути реформирования. Зачастую руководители организаций опасаются, что в результате внедрения МСФО и перехода на предельно прозрачную финансовую отчетность у них не останется резерва для оптимизации налогообложения;

- отсутствие четкого разделения учета на бухгалтерский, управленческий и налоговый. Разделение единой функции учета на бухгалтерскую, управленческую и налоговую является общепринятым в международной практике. С учетом данного принципа построения учета создавались и МСФО. В то же время в российской учетной системе только лишь определилось такое разделение;

- различие подходов в отражении отдельных видов активов и обязательств.

С одной стороны, между российскими и международными стандартами существует очень большое количество расхождений как принципиальных, так и менее значительных. С другой стороны, большинство российских положений по бухгалтерскому учету по своей сути мало отличаются от международных стандартов или являются даже более жесткими. При этом имеющиеся расхождения между ПБУ и МСФО связаны с различным толкованием аналогичных экономических понятий и не могут быть устранены даже при объявленном переходе на МСФО до созревания экономических условий либо появления соответствующих экономических категорий.

Не менее серьезные проблемы, препятствующие внедрению МСФО в России, связаны с самими международными стандартами:

1. Обобщенный характер МСФО.

МСФО, являясь результатом многочисленных международных компромиссов, обладают в некоторой степени расплывчатостью и неконкретностью, предусматривают наличие значительного количества альтернатив в отражении фактов хозяйственной дея-

тельности, что ставит отчетность в зависимость от субъективных оценок факторов и рисков.

В частности, отчетность одной и той же компании, верно составленная по международным стандартам разными бухгалтерами, может значительно отличаться.

Опыт применения МСФО в различных странах показывает, что отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям вызывает трудности у бухгалтеров и работников контролирующих органов. Как следствие, МСФО «в чистом виде» практически не применяются, а действуют стандарты, приближенные или не противоречащие МСФО.

2. Недостаточное признание МСФО на мировых рынках капитала.

Вопрос о признании МСФО наравне с US GAAP на мировых рынках капитала до настоящего времени окончательно не решен. Именно поэтому переход российских организаций на учет по МСФО может решить только частичные проблемы, но не позволит полноценно интегрироваться в мировое сообщество. В то же время и само Европейское сообщество осторожно в прогнозах относительно всеобъемлющего перехода на МСФО: нет гарантий того, что некоторые страны не выйдут из соглашения о применении МСФО, как это было с валютными соглашениями.

3. Постоянное обновление МСФО.

Вопрос постоянного обновления МСФО, которые за последние несколько лет претерпевали серьезные концептуальные изменения, представляет собой серьезную задачу на пути перехода к международным стандартам. С одной стороны, необходимо своевременно адаптировать новые термины МСФО в российскую экономическую и юридическую терминологию. С другой стороны, для того чтобы избежать морального устаревания отечественных стандартов, в процессе их разработки Минфину России необходимо параллельно отслеживать все текущие проекты и разработки КМСФО [4].

Особый интерес представляют концептуальные основы формирования МСФО, заложенные в самой системе международных стандартов. Так принципы подготовки и составления финансовой отчетности были утверждены Правлением КМСФО еще в апреле 1989 г., а проекты по основным стандартам формируются до сих пор. То есть в самих МСФО заложены противоречия, заключающиеся в том, что фундаментальные базовые понятия ведения учета, отчетности находятся в зависимости от текущих, сиюминутных изменений в самих стандартах. Таким образом, прежде чем говорить о соответствии российских правил международным, необходимо критически рассмотреть развитие концептуальных положений самих МСФО.

Само содержание МСФО в большей степени направлено на формирование достоверной информации о финансовом положении хозяйствующих субъектов, нежели о финансовых результатах. Об этом говорят жесткие требования, предъявляемые к процедуре признания активов, и введение требований по оценке так называемой справедливой стоимости и др. Этот подход подталкивает к пониманию того, что наиболее информативным был бы показатель «прибыльность» хозяйствующих субъектов, «основанный на приросте чистых активов».

Однако само предположение о приоритете формирования достоверной информации финансового положения вызывает нарушение, на наш взгляд, основополагающих требований по формированию достоверной информации о финансовых результатах в части допущения непрерывности деятельности и соответствию доходов и расходов.

Если систематически заниматься переоценкой активов, то теряет смысл выявление финансового результата, так как финансовый результат от продажи того или иного актива будет показывать разницу между его справедливой стоимостью на дату продажи и на дату переоценки. В такой ситуации нецелесообразным будет начислять амортизацию по внеоборотным активам, если их ежегодно переоценивать по рыночным ценам.

В этом случае амортизацию будет «заменять» убыток от переоценки без учета процессов инфляции.

Жесткие требования к признанию активов делают бесполезным признание остальных элементов бухгалтерского учета, в особенности доходов и расходов. В частности, признание дебиторской задолженности как актива в случае продажи будет означать признание дохода, а непризнание влечет за собой признание расхода [5].

Таким образом, доходы и расходы в системе учета будут являться следствием признания и непризнания активов. Однако если приоритетным является отражение формирования достоверного финансового результата, первичным должно быть признание дохода, а также его соответствие расходам. В этом случае информация об активах будет следствием формирования доходов и расходов, а не наоборот, и непризнанные расходы будут отражаться как активы.

Итак, основополагающим является установление приоритета финансового положения или финансового результата при определении целей финансовой отчетности, а также исходя из этих целей построение всей системы бухгалтерского учета, начиная от общих принципов и заканчивая правилами учета. Возможен вариант, когда профессиональный бухгалтер при формировании учетной политики предприятия самостоятельно решает вопрос приоритета достоверности.

Таким образом МСФО представляют собой важную международную систему общепризнанных принципов бухгалтерского учета. Они широко применяются и приняты в качестве основы подготовки финансовой отчетности во многих странах. Информация, получаемая при составлении консолидированной отчетности по МСФО, может быть использована для бюджетирования, планирования изменений в составе группы, оценки стратегического развития бизнеса [6].

При рассмотрении практики перехода несколькими российскими предприятиями на МСФО можно отметить, что обычно существует «толчок» к принятию решения в пользу МСФО. Таким толчком являются «обещания поучения финансирования» и объективное существование некой связки: «привлечение инвестиций – отчетность по МСФО». Такая связка клиенту дает получение прозрачной достоверной отчетности.

МСФО – это основа для управленческого учета и наиболее совершенная форма консолидации отчетности группы компаний. Самое главное, что отчетность по МСФО помогает получать более дешевые и долгосрочные кредиты, займы, инвестиции.

Библиографические ссылки

1. Маренков Н. Л. Международные стандарты финансовой отчетности. М. : Экзамен, 2005.
2. Мезенцева Т. М., Мезенцева Г. А., Горобец В. Ю. Международные стандарты финансовой отчетности: тесты с ответами. М. : Экзамен, 2004.
3. Ржаницына В. Нематериальные активы в системе МСФО // Консультант. 2005. № 21.
4. Стуков С. А., Стуков Л. С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. М. : Бухгалтерский учет, 1998.
5. Терехова В. А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике. М. : Перспектива, 1999.
6. Шнейдман Л. З. Бухгалтерский учет в России: перспективы развития // Бухгалтерский учет. 2006. № 3. С. 4–8.

**СТАНОВЛЕНИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА
В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

Показано развитие экологического аудита, обозначены проблемы контроля предприятий в области охраны окружающей среды и экологического аудита.

Ключевые слова: экологический аудит, этапы становления.

В современном обществе экологические проблемы перестают быть проблемой только для отдельного предприятия или города и выходят на национальный и даже международный уровень. Загрязнение окружающей среды несет в себе серьезную угрозу здоровью населения. Электростанции, объекты тяжелой промышленности и транспорт загрязняют воздух крупных городов, источники водоснабжения загрязняются промышленными и бытовыми сточными водами, поверхностными стоками; утилизация токсичных и бытовых отходов не соответствует современным экологическим требованиям.

Чернобыль, авария на буровой платформе Deepwater Horizon British Petroleum в Мексиканском заливе, взрыв на заводе по производству глинозема Ajkai Timfoldgyar Zrt в окрестностях венгерского города Айка и много, много других техногенных катастроф принесли не только убытки своим предприятиям, но и нанесли урон всему миру.

В связи с этим возрастает роль и значение экологических оценок, экологического контроля для видов деятельности, способных оказать негативные воздействия на состояние окружающей среды. До сих пор в отечественной практике были известны и достаточно широко применялись две основные процедуры учета экологических факторов при реализации новых проектных и иных решений – оценка воздействия на окружающую среду и экологическая экспертиза. Но обе эти процедуры сориентированы на предотвращение негативных воздействий хозяйственной деятельности, только планируемой к осуществлению.

В гл. VI Федерального закона «Об охране окружающей среды» говорится, что «оценка воздействия на окружающую среду проводится в отношении планируемой хозяйственной и иной деятельности, которая может оказать прямое или косвенное воздействие на окружающую среду, независимо от организационно-правовых форм собственности субъектов хозяйственной и иной деятельности» [2].

Действующие объекты подвергаются плановому, периодическому или эпизодическому экологическому контролю со стороны различных специально уполномоченных государственных органов, что не всегда достаточно, чтобы правильно оценить ущерб, наносимый окружающей среде. Оценку воздействия на окружающую среду необходимо проводить для каждой организации, которая занимается производственной деятельностью не эпизодически, а постоянно. Но заинтересованность самих хозяйствующих субъектов в проведении экологических исследований остается крайне невысокой.

В большинстве стран наравне с обязательной процедурой оценки воздействия на окружающую среду используется такой важный инструмент, как экологический аудит.

Экологический аудит – независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности [2].

Считается, что экологический аудит в мире зародился на рубеже 1970-80-х гг. Компании ряда стран Европы и Северной Америки с 70-х годов XX в. начали привлекаться

к юридической ответственности за нанесение ущерба окружающей среде, что сопровождалось для них дополнительными финансовыми потерями и обусловило необходимость оценки соответствия осуществляемой этими компаниями деятельности нормам законодательства об охране окружающей среды. Такая оценка по определенной аналогии с финансовым аудитом получила название экологического аудита.

Впервые экологический аудит начал использоваться при контроле крупных промышленных корпораций на территории США. Учитывая ряд произошедших аварий, крупные промышленные корпорации поставили свои предприятия под внутренний контроль с целью оценки, не являются ли они источником отрицательного воздействия на окружающую среду [4].

Экологический аудит быстро распространился в промышленно развитых странах: Канаде, Великобритании, Нидерландах, США, Швеции. В ЕЭС даже была принята директива об экологическом аудировании (1982 г.), а в США – концепция экологического аудирования федеральных агентств (1984 г.). Международная торговая палата (МТП) в 1989 г. опубликовала документ, заложивший основы внутреннего экологического аудита как процедуры самоконтроля и инструмента внутреннего менеджмента. Внутренний экологический аудит представляет собой элемент системы мероприятий по охране окружающей среды на предприятии и включает в себя систематические проверки, дополненные анализами, тестами и контролем воздействия промышленных процессов на окружающую среду. Экологическое аудирование определялось в нем как углубленный постоянный анализ природоохранительной деятельности предприятия, причём подчеркивался его добровольный характер. Подход, предложенный международной торговой палатой, получил признание у промышленников, поскольку позволял руководителям предприятий обеспечить контроль за состоянием охраны окружающей среды на предприятии, а также контролировать работу предприятия с точки зрения природоохранных нормативов [4].

К началу 90-х годов XX в. многие коммерческие банки стали использовать процедуру экологического аудита в целях предупреждения риска неплатежей по ссудам своих заемщиков и банкротства в связи с их деятельностью в области окружающей среды. К примеру, Всемирный банк и Европейский банк реконструкции и развития используют экологический аудит для оценки деятельности финансируемых ими компаний; решение этих банков о выделении инвестиций принимается с учетом соблюдения требований экологического аудита [3].

В 1990 г. Комиссия европейских сообществ (КЕС) выступила с первым проектом обязательных правил экологического аудита. Проект вызвал критику со стороны Международной торговой палаты, некоторых стран – членов ЕЭС, а также различных международных и национальных организаций. Замечания относились к возможности вмешательства в организацию работы промышленного сектора, обязательности экологического аудита и раскрытия результатов экологического аудита общественности. В 1991 г. КЕС вышла с новыми предложениями, и в октябре 1991 г. был создан окончательный вариант правил обязательного экологического аудита. Он предусматривает создание системы природоохранных мероприятий на основании заключения об экологическом состоянии предприятия [4].

В 1992 г. на форуме в Рио-де-Жанейро были сформулированы принципы правового подхода к охране природы: «Государства принимают эффективные законодательные акты в области окружающей среды. Экологические стандарты, цели, регламентации и приоритеты должны отражать экологические условия и условия развития, в которых они применяются... Государства должны разрабатывать национальные законы, касающиеся ответственности и компенсации жертвам загрязнения и другого экологического ущерба» [5].

Директивой ЕС 1836/93 в 1993 г. были утверждены Правила экологического управления и аудита. Компании, реализующие эту систему, имеют право на использование

специальной экологической эмблемы. Наряду с Правилами экологического управления и аудита, утверждёнными директивой ЕС 1836/93, в Великобритании разработан и внедрён Стандарт для системы экологического управления BS 7750. Международная организация по стандартизации закончила разработку международных норм экологического управления предприятием ISO 14000 [4].

В ряде стран широко используются налоговые рычаги экологического регулирования. При этом прослеживаются значительные различия в подходах к их применению [1].

В России отдельные попытки введения экологического аудита начали предприниматься с начала 90-х годов XX в. Ряд российских предприятий, имеющих выход на международные рынки, вынуждены проводить международную согласованную процедуру экологического аудита и получать соответствующий сертификат по экологической безопасности производства и продукции [3].

В 1997 г. была принята Программа развития экологического аудита в России, а в 1998 г. – ряд правовых актов Госкомэкологии в области экологического аудита (например, Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 г. № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России»).

К сожалению, в нашей стране экологическое аудирование еще не нашло широкого применения. К числу основных причин, сдерживающих развитие аудиторской деятельности, относятся пробелы в законодательстве об экологическом аудите, а также отсутствие заинтересованности предприятий на проведение квалифицированного экологического аудита.

Экологический аудит воспринимается лишь как техническая проверка соблюдения предприятиями установленных предельных параметров загрязнения, а не как комплексная проверка выполнения (или возможности выполнения, если речь идет о об экспертизе будущего проекта) предприятием взятых на себя обязательств как в отношении технических параметров (например, соответствует ли размер вредных выбросов, сбросов, размещение отходов, заявленных предприятием, фактической массе загрязняющих веществ), так и в финансовом отношении (например, компенсирует ли плата за загрязнение окружающей среды, вред, наносимый природе, производится ли оплата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, за размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду, в полном ли объеме оплачены сборы, штрафы, пени, неустойки). Необходима типовая методика, регламентирующая обязательные направления проверки, которая будет включать и бухгалтерскую часть аудирования.

Другой важной проблемой является отсутствие независимых специализированных организаций, имеющих опыт подобного аудирования (действия существующих организаций сосредоточены только на каком либо одном направлении проверки).

Решение данных проблем позволит осуществлять проверку деятельности предприятий в комплексе, и обеспечит возможность более жесткого технического и финансового контроля за экологически проблемными предприятиями.

Библиографические ссылки

1. Соколов В. И. Мировая политика в условиях кризиса / под ред. профессора С. В. Кортунова. М. : Изд. дом ГУ–ВШЭ, 2010.
2. Российская Федерация. Законы. Об охране окружающей среды : федер. закон от 10.01.02 г. № 7-ФЗ [принят Гос. думой 10.01.2002].
3. Федеральный закон. Об экологическом аудите [Электронный ресурс] : концепция федер. закона. URL: http://www.mnr.gov.ru/old_site/part/?act=print&id=777&pid=493.
4. Экофера [Электронный ресурс]. URL: http://ecosphere.su/ekologicheskij_audit.
5. Декларация Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию [Электронный ресурс]. URL: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/riodecl.shtml.

ВИРІШЕННЯ ПИТАННЯ ПОДІЛУ ПОДАТКІВ НА ПРЯМІ ТА ОПОСЕРЕДКОВАНІ

Доводиться положення про те, що до прямих податків слід відносити тільки податки з доходів платників, а всі інші податки, в тому числі і з їх капіталів – до непрямих, тому що у другому випадку відбувається звернення до доходу платника не прямо, а за певною ознакою, і не обов'язково при наявності ознаки витрачання доходу.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Для вирішення будь-якого питання з оподаткування необхідна визначеність у понятійному апараті. Про невизначеність поділу податків на прямі та опосередковані ми знаходимо зауваження у вченого І. І. Янжула: «найбільш загальноприйнятий розподіл податків на прямі та опосередковані являє собою і найбільше утруднення для точного визначення цих понять і для правильного розподілу між ними окремих видів обкладання» [1].

За зауваженням українського вченого М. І. Мітіліно: «ми зустрічаємося з дуже поширеним, але й досі ще не цілком ясним поділом на безпосередній по середні податки. Вже з XVIII ст. податки поділяють на безпосередні й посередні. Хоча такий поділ загальною вже вживаний, на перший погляд ніби і простий, а на ділі ці поняття не досить точно розмежовані» [2].

Сучасна російська дослідниця В. М. Пушкарьова зауважує, що: «не дивлячись на те, що були знайдені критерії поділу податків на прямі та непрямі, фінансова наука визначала їх умовними. Частина вчених вважала цю проблему навіть нерозв'язною. Недосконалість класифікації податків повело фінансову науку і практику шляхом скорочення кількості податків, введення нових податків...В результаті перетворень форм оподаткування в 90-і рр. воно значно спрощено і складається із невеликої кількості податків, що виключає необхідність підрозділу податків в бюджеті на прямі і посередні, хоча за традицією в науковій та учбовій літературі використовується ця класифікація» [3].

На те, що питання поділу податків на прямі та опосередковані на сьогодні не вирішене на теоретичному рівні і ускладнює нормальне функціонування економіки ми знаходимо наступні зауваження. Так, невирішеність цього питання на теоретичному рівні призводить до необхідності тлумачення вказаних термінів адвокатами та суддями при винесенні ними своїх рішень [4].

Вказану проблему поділу податків на прямі та опосередковані ми можливо вирішили при спробі здійснити узагальнену класифікацію податків [5], однак без відповідних, на думку інших вчених, доведень. Одним із зауважень була вказівка про те, що майнові податки слід відносити до прямих, до яких звичайно відносять податки з доходів, внаслідок того, що майно може приносити дохід.

Ми вважаємо, що прямим є оподаткування тільки періодичних надходжень платника, а оподаткування його майна слід визнати опосередкованим, оскільки доходи оцінюються посередництвом різних «дохідних» ознак: наявність майна, можливість отримання доходів, що і спробуємо довести.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасній літературі до сих пір у повному обсязі не вирішене питання поділу податків на прямі та опосередковані, яке, будучи

уведене фінансистами минулого Ж. Боденом, Ф. Кене, Дж. Локком, в подальшому переглядалося. Із праць, де аналізується це питання, слід назвати давню працю С. І. Іловайського [6] та сучасні О. М. Чередниченко [7], І. О. Лютого, А. Б. Дриги, М. О. Петренко [8], Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович [9].

Звичайно вказується, що до прямих податків слід відносити податки на доходи та майно і до непрямих – податків на споживання. Іноді зустрічаються спроби вийти за ці межі. Наприклад, дослідник О. М. Чередниченко вказує на зауваження С. І. Іловайського про те, що не можна ширше поняття непрямих податків ототожнювати з вужчим поняттям податків на споживання [10], однак при наведенні певної кількості цінних цитат та зауважень не зробив узагальнюючих висновків.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є вирішення спірного питання фінансової та податкової науки щодо поділу податків на прямі та опосередковані. Задачею дослідження є доказ положення, що під прямими податками слід розуміти ті податки, які прямо звертаються до доходу як періодичного надходження, і якщо йде звернення до доходу за різними опосередкованими «дохідними» ознаками, як-то «наявність майна» «споживання доходу», чи за іншою ознакою, то в даному випадку відбувається непряме оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наведемо в хронологічному порядку зауваження вчених щодо поділу податків на прямі та опосередковані.

За зауваженнями С. І. Іловайського: «Кене, кажучи про дію різних податків, застосовує вирази „прямий” та „опосередкований” податок. Прямим податком він вважає тільки той, який стягується безпосередньо з чистого земельного доходу, всі інші податки, в тому числі і особисті і промислові і податки на доходи від грошових капіталів, він відносить до непрямих, тобто до посередніх податків» [6, с. 43].

У А. Сміта: «Неможливість обкласти народ пропорційно його доходам поголівними податками послужила, очевидно, приводом до винайдення податків на предмети споживання. Держава, не знаючи, як обкласти прямо і пропорційно доходи підданих, намагається досягнути цього посередньо, обкладаючи витрати, у припущенні, що останні більшою частиною відповідають доходам» [6, с. 52].

Як ми бачимо, вчений, який одним з перших застосовував поняття «прямого податку» розумів під ним тільки податок з чистого земельного доходу. А. Сміт поширив поняття прямого податку на всі доходи підданих. Інший англієць, Д. Р. Мак-Кулох, вже поширює поняття прямих податків до податків з капіталів, коли вказує, що прямі стягуються безпосередньо з капіталів або з праці, а непрямі стягуються за користування відомими предметами або привілеями [6, с. 61].

Цінним є зауваження В. О. Лебедева, про те, що і прямі і непрямі податки обкладають дохід, тільки різними способами: «Діючи над тим-же самим об'єктом, що і прямі податки, обкладаючи собою ті ж джерела народного доходу, непрямі податки виконують особливе призначення в системі податків: ними додатково оподатковуються ті податні сили, які інакше могли б ухилитися від обкладання; ними воно регулюється; ними згладжуються помилки, що вносяться в систему оподаткування прямими податками» [6, с. 139].

При досліді характеристик непрямих податків ми зустрічаємося у сучасній літературі із поняттям «податки на споживання» із не зовсім ясними поясненнями нього. При цьому існують чіткі зауваження науковців минулого часу про те, що у прямому оподаткуванні оподатковується дохід та капітали за оцінкою, а у опосередкованому оподаткуванні оподатковується дохід та капітали в момент їх витрачання.

Так, І. І. Янжул пояснював, що: «В одній групі податків держава намагається...визначити податкову спроможність кожного з платників та удається для цієї мети до оцінки податкового об'єкту...Всі такі податки...можуть бути названі *оціночними* та відповідають прямим податкам.

Другу категорію податків складають ті, в яких держава не вважає за необхідне удаватися до кадастру, бо, за її думкою, самі дії платника дають можливість зробити висновок про його податкову спроможність. Держава припускає, що споживання платником відомого предмету є ознакою існування в його доході податкоспроможних частин, і ставить податок в залежності від...споживання. Такі податки можуть бути названими *податками на предмети споживання*; вони...відповідають податкам непрямим» [1, с. 224–225].

Він і сам зауважує, що таке визначення: «не може бути назване досконалим, бо і при ньому деякі податки можна відносити з однаковим правом і до тієї, і до іншої категорії. Податок з коней, напр., є прямим, коли власник користується ними лише для свої потреб...і непрямий, коли власник коней торгує ними або займається візництвом» [1, с. 225].

У подальшому С. І. Іловайський здійснив спробу довести, що є податки, які є непрямими і не є податками на предмети споживання: «ми під непрямим оподаткуванням розуміємо таке обкладання, при якому про податну спроможність платників заключають на основі різних посередніх моментів – витрат, споживання та різного роду дій» [6, с. 167]. На нашу думку цінними в даному зауваженні є слова: «про податну спроможність платників заключають на основі різних посередніх моментів», якби ми висловилися – «на основі різних посередніх ознак», однак вчений згідно із традицією не розглянув всі можливі подібні моменти–ознаки, обмежуючись витратами, споживанням та діями.

В кінці кінців у нього: «способи обкладання предметів споживання можуть бути зведені до трьох основних типів:

- 1) обкладанню виробництва, пересування, продажу або споживання цих предметів всередині держави шляхом так званих акцизів;
- 2) обкладанню їх шляхом монополізування їх державою, і
- 3) обкладанню їх при провозі через кордон держави шляхом мит» [6, с. 230]. На нашу думку, даними зауваженнями вчений розширює коло непрямого обкладання, але згідно із традицією відносить його до способів обкладання предметів споживання.

Український вчений В. М. Опарін вважає, що «історичний розвиток системи оподаткування привів до поступового розмивання чітких відмінностей між прямими та непрямими податками. Універсальні форми непрямих податків ... при перенесенні їх стягнення із сфери реалізації в сферу виробництва мають багато ознак прямого оподаткування, насамперед чітко визначений об'єкт оподаткування – обсяг обороту чи добавлену вартість» [10].

Так саме вважає і вчений О. М. Чередниченко [7, с. 101]. Однак, на нашу думку, чіткість об'єкту оподаткування не є ознакою поділу податків на прямі чи непрямі. Так, додана вартість, при цьому чітко визначена – це тільки ознака, на основі якої держава робить надбавку в ціні товару і оподатковує дохід певної особи (юридичної чи фізичної) в момент його витрачання на придбання такого товару.

На нашу думку, при досконалій класифікації можна чітко віднести будь-який податок до групи прямих чи непрямих податків. При здійсненні узагальненої класифікації всіх існуючих і колись існувавших податків дійсно поставало питання, до прямих чи опосередкованих податків слід відносити такі різні податки, як мито, податок на шлюб,

податок на очі, бороду, промисловий податок і т. д., які не уклалися у наведену вказаними теоретиками класифікацію.

В результаті досліджу нами було встановлено, що держава, коли не може оподаткувати періодичний дохід, звертається до доходу непрямо, через наявність будь-яких дохідних ознак у платника, і не обов'язково при наявності ознаки витрачання доходу.

Оцінюватися в оподаткуванні, яке не звертається до оцінки доходів платника, може будь-що: доходи минулого часу; операції, які здійснює платник; дохід, що споживається; фізичний стан платника-фізичної особи чи зовнішні ознаки платника-юридичної особи, крім оціненого розміру їх періодичних доходів.

Як видно із наведеного переліку думок економістів та фінансистів, відношення майнових податків до прямих податків вважається аксіоматичним, однак зустрічаються і певні зауваження щодо цього. Так, до недоліків такого підходу деякі вчені відносять «відсутність єдиної ознаки через різноманітність понять доходу і майна, а також споживання, що унеможливорює виведення однієї ознаки та всіх способів оподаткування доходів і майна [8, с. 28]. Тобто при вирішенні питання відношення майнових податків разом із податками з доходів до податків прямих виникає необхідність уточнення понять «дохід» та «майно», спроба такого уточнення була зроблена нами у відповідному дослідженні [11].

Поняття доходу є одним з найбільш складних в економічній науці, воно зазнавало значних змін [12]. На нашу думку, поняття доходу, капіталу, майна відображають процеси придбання та їх результати. Одночасно між ними є відмінності. Словом «доходи» позначають періодичні надходження вартостей до певної особи, звичайно за рік. Словом «капітал» позначають блага, вартості, що спрямовуються на здобуття інших благ. Словом «майно» позначають будь-які блага, які є власністю певної особи, як періодичні надходження, так і накопичені.

У чесному чи просто організованому суспільстві держава може оподатковувати тільки періодичні надходження благ до осіб як «доходи» прямим оподаткуванням. Коли отримати податки з доходів важко, певні блага починають оподатковувати і як доходи певного періоду, і за іншими ознаками доходів.

Наприклад, доходи можуть «споживатися», і за фактом їх споживання держава вводить податки на споживання доходів. Спожиті на придбання певних благ доходи складають майно особи, і за фактом «володіння» цим майном держава вводить майнові податки. Таким чином відбувається потрійне оподаткування одних і тих саме благ за різними ознаками в різний час.

Не вдаючись до аналізу необхідності таких множинних оподаткувань, хочемо зауважити, що до прямого оподаткування слід відносити тільки історичне оподаткування періодичних надходжень – доходів. Оподаткування ж за різними ознаками, що вказують на наявність доходу є непрямим оподаткуванням доходів.

Висновки. На нашу думку, оподаткування капіталів, яке останні століття вважалося прямим оподаткуванням, повинно відноситися до непрямого оподаткування. Ми вважаємо, що прямим оподаткуванням є історичне оподаткування тільки періодичних надходжень. Оподаткування за ознаками, які вказують на наявність доходу є опосередкованим. Майнове оподаткування ми вважаємо опосередкованим, оскільки дохід платника оцінюється не прямо як періодичні надходження, а за ознаками того, що у особи є чи були доходи: володіння майном та можливості майном приносити доходи.

Бібліографічні посилання

1. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 4-е изд., доп. СПб., 1904.
2. Мітіліно М. І. Основи фінансової науки. К. : Державне видавництво України, 1929.
3. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 1996.
4. Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. Податкові права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. Харків : Консул, 2004.
5. Бондаренко В. Л. Узагальнена класифікація податків // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. Вип. 21. Т. 1 / голов. ред. О. О. Шубін. Донецьк : ДонДУЕТ, 2006.
6. Иловайский С. И. Косвенное обложение в теории и на практике. Одесса : Тип. Шт. Войск Одесского военного Округа, 1892.
7. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування у податковій системі України // Фінанси України. 2003. № 11.
8. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України. Киев : Знання, 2005.
9. Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Податкова система. Навчальний посібник. Киев : Центр учбової літератури, 2007.
10. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятченко та ін. ; за ред. В. М. Федосова. Киев : Либідь, 1994.
11. Ціпура В. Л. Необхідність врахування відмінностей між поняттями «дохід» та «майно» у статистиці податків // Статистична оцінка соціально-економічного розвитку : матеріали Всеукраїн. науково-практ. конф. (17 травня 2007 р., Хмельницький) ; в Хмельниц. ун-ті управ. та права. Хмельницький, 2007.
12. Экономическая статистика : учебник / под ред. Ю. Н. Иванова. М. : Инфра-М, 1998.

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

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрены варианты бухгалтерской отчетности хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: отчетность, ситуация, нормативные документы.

Каждый факт хозяйственной жизни – явление реального мира, представляется в учете с помощью определенной бухгалтерской записи, которой соответствует определенная оценка данного факта. И так как применяемая для интерпретации данного факта бухгалтерская методология условна как результат договоренности лиц, пользующихся бухгалтерской информацией, то всегда существует несколько логически равноценных вариантов представления факта хозяйственной жизни в бухгалтерском учете. На практике такое количество вариантов ограничивается рамками, устанавливаемыми предписаниями нормативных документов. В ряде случаев нормативные акты предусматривают один возможный вариант бухгалтерской интерпретации факта хозяйственной жизни, в ряде случаев – несколько возможных вариантов, выбор одного из которых формирует учетную политику организации. При этом такой выбор способен существенно повлиять на картину финансового положения организации, демонстрируемую в ее отчетности.

Данные бухгалтерского учета являются интерпретацией реальных фактов хозяйственной жизни. Отражая в учете хозяйственную жизнь организации, создаются факты информационные, восприятие которых при анализе бухгалтерской информации формирует управленческие решения пользователей отчетности. Многообразие информационных фактов, соответствующих факторам хозяйственной жизни организации, определяет поле учетной политики предприятия. Данный выбор и представляет собой учетную политику организации.

По одним и тем же операциям в отчетности организация может показать как прибыль, так и убыток.

Получив в отчетности прибыль, у организации появляется вероятность того, что по итогам года акционеры получат дивиденды, в связи с чем у них не возникает желания продать акции организации, а скорее пробуждается интерес купить новые. Цена акций организации возрастет и появится новый приток средств. Увидев прибыль в отчетности, инвесторы захотят финансировать проекты организации, поэтому организация также получит новые инвестиции, что позволит расширить объемы ее деятельности.

Прямо противоположная ситуация, если в отчетности организации будет получен убыток. Стремление акционера избавиться от акций, нежелание инвестора вкладывать деньги в проекты организации приведет к оттоку средств, а следовательно, к сокращению объемов деятельности и ухудшению реального финансового положения организации.

Возникает совершенно справедливый вопрос: какую же отчетность в этом случае можно считать достоверной?

Необходимо обратить внимание на соотношение понятий достоверности бухгалтерской отчетности и соблюдения требований нормативных документов.

Добиться точного отражения хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности невозможно. В результате, имеет место два ее искажения: вуалирование и фальсификация.

Если требования нормативных документов выполняются, но абсолютная точность в представлении финансового положения организации не достигнута, то имеет место вуалирование отчетности. Если же учетные приемы выходят за границы, допускаемые нормативными документами, то в таком случае имеет место фальсификация отчетности.

Более подробно разобраться в данной ситуации можно с помощью двух вопросов: «Объективно ли отражает отчетность имущественное состояние организации? Соблюдаются ли в отчетности требования нормативных документов?» Результатом возможных ответов на данные вопросы являются четыре ситуации.

Ситуация 1. Отчетность объективно отражает имущественное положение организации и отвечает требованиям нормативных документов.

В этом случае отсутствует и вуалирование, и фальсификация. Данная ситуация носит серьезный методологический смысл, так как пользователи отчетности часто бывают убеждены, что если бухгалтеры работают честно и скрупулезно, соблюдают требования нормативных документов, то отчетность, составленная ими, является объективной.

Ситуация 2. Отчетность объективно отражает имущественное положение организации, но не отвечает требованиям нормативных документов.

В этом случае отсутствует и вуалирование, но есть фальсификация.. Из этой ситуации следует вывод: бухгалтерская отчетность считается фальсифицированной, если она составлена с нарушениями требований нормативных документов, даже если она более ясно, правильно, точно и объективно, с точки зрения пользователя, отражает имущественное положение организации.

Ситуация 3. Отчетность необъективно отражает имущественное положение организации, но отвечает требованиям нормативных документов.

В этом случае есть вуалирование, но нет фальсификации. Ситуация 3 может быть рассмотрена как обратная к предыдущей.

В ситуации 3 не может быть фальсификации данных, так как в этом случае под фальсификацией понимается любое отступление от требований нормативных документов, но может быть ее вуалирование.

Ситуация 4. Отчетность необъективно отражает имущественное положение организации и не отвечает требованиям нормативных документов.

Таким образом, идеально достоверной бухгалтерской отчетности не существует. Достоверной следует считать бухгалтерскую отчетность организации, соответствующую ее учетной политике, положения которой раскрыты, объяснены и обоснованы в пояснительной записке к этой бухгалтерской отчетности.

О. В. Шихова, Т. П. Пакшина
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

АУДИТ СКИДОК, ПРЕМИЙ И БОНУСОВ ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассматриваются вопросы формирования локальных нормативных документов, регулирующих порядок предоставления скидок, этапы, источники информации аудита скидок, премий и бонусов. Предложены формы рабочих документов аудитора.

Ключевые слова: скидки, премии, бонусы, маркетинговая политика, договор, аудит, рабочие документы аудитора.

Успешное осуществление торговой деятельности как оптовой, так и розничной предполагает предоставление покупателям скидок. При этом определенные виды скидок значительно осложняют работу бухгалтера, вследствие необходимости вносить изменения в записи по отражению операций купли-продажи товаров и в налоговые расчеты. Но в еще большей степени затрудняет положение отсутствие действующих нормативных документов, прямо регламентирующих данные аспекты. Вследствие чего становится актуальным вопрос осуществления тщательной проверки предприятий, предоставляющих скидки.

Целью написания статьи является рассмотрение порядка аудиторской проверки скидок, предоставляемых оптовыми и розничными торговыми предприятиями.

Для достижения указанной цели следует решить следующие задачи:

1. Определить основные документы, которые необходимо оформить предприятию для предоставления скидки с учетом масштабов деятельности (оптовая или розничная торговля).
2. Рассмотреть процесс проведения аудиторской проверки скидок.
3. Предложить рабочие документы, использование которых возможно в ходе осуществления проверки.

Начнем с того, что рассмотрим какими документами должны быть надлежаще оформлены скидки, для того чтобы у предприятия не возникло проблем.

Поскольку расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора относятся к внереализационным (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ) и уменьшают его налогооблагаемую прибыль, то они должны отвечать основным признакам, зафиксированным п. 1 ст. 252 НК РФ, а именно быть:

- экономически оправданными;
- документально подтвержденными [1].

Экономическим обоснованием будет служить локальный нормативный документ о маркетинговой политике, который должен отражать, следующие аспекты:

- основные цели предоставления скидок покупателям;
- условия их предоставления;
- порядок их предоставления [2].

Этот же документ одновременно будет служить и документальным подтверждением произведенных расходов в случае, если общие условия предоставления поощрения, относящиеся к конкретному покупателю, будут отражены в договоре с ним.

Исходя из того, что предоставление скидок влечет для продавца уменьшение выручки по сравнению с продажей товара по обычно применяемой им цене (без скидок), руководителю следует:

- издать и утвердить приказ об уценке сезонных товаров, если это сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары;
- издать и утвердить приказ об уценке товаров, потерявших качество или иные потребительские свойства;
- издать и утвердить положение о переоценке товаров с истекающим сроком годности или реализации;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров на новые рынки;
- издать и утвердить положение о продвижении опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей;
- выслать извещение покупателю о предоставлении скидки, если предприятие использует систему скидок, при которой право на ее получение возникает у покупателя только после выполнения им определенных условий договора;
- утвердить список покупателей, которым предоставляется скидка;
- разработать и утвердить положение о применении дисконтных карт и скидок, предоставляемых их владельцам.

Процесс аудита скидок состоит из двух этапов:

- 1) проверка законности применения скидок, премий и бонусов;
- 2) проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета скидок.

Источником информации для осуществления первой из названных задач могут являться следующие документы:

- маркетинговая политика;
- список покупателей, которым возможно предоставление скидки;
- приказ об уценке сезонных и/или залежалых товаров;
- положение о переоценке товаров с истекающим сроком годности или реализации;
- договор купли-продажи с оговоренными условиями предоставления скидок;
- извещение покупателю о предоставлении скидки;
- положение о применении дисконтных карт и скидок, предоставляемых их владельцам.

Для решения первой задачи аудитор может использовать рабочий документ, представленный в табл. 1.

Таблица 1

Проверка законности предоставления скидок покупателям

Наименование документа	Наличие («+»)/ отсутствие (–) документа	Лицо, утвердившее документ	Примечания
Маркетинговая политика			
Список покупателей, которым предоставляется скидка			
Приказ об уценке сезонных или залежалых товаров			
Положение о переоценке товаров с истекающим сроком годности или реализации			
Договор купли-продажи с условиями предоставления скидок конкретному покупателю			
Извещение покупателю о предоставлении скидки			
Положение о применении дисконтных карт и скидок, предоставляемых их владельцам			

Для осуществления аудита содержания утвержденных локальных актов на предприятии следует более тщательно проверить маркетинговую политику предприятия, а также договоры купли-продажи с конкретными покупателями. Результаты такой проверки возможно оформить в виде рабочего документа, представленного в табл. 2.

Таблица 2

**Проверка законности предоставления скидок покупателям
(содержательный аспект)**

Наименование документа	В документах закреплены следующие аспекты предоставления скидок:		
	цель	условия	порядок
Маркетинговая политика			
Положение о переоценке товаров с истекающим сроком годности или реализации			
Договор купли-продажи с условиями предоставления скидок конкретному покупателю			
Положение о применении дисконтных карт и скидок, предоставляемых их владельцам			

Источником информации для решения второй из обозначенных задач могут служить следующие документы:

- товарная накладная;
- товарно-транспортная накладная;
- счет-фактура;
- акт на предоставление скидки, премии, бонуса;
- товарный отчет с приложенными документами;
- расчет реализованной торговой наценки;
- реестр розничных цен (с указанием цен со скидкой);
- справка-расчет бухгалтерии.

Решение второй задачи аудитор может оформить в виде рабочего документа, представленного в табл. 3.

Таблица 3

Проверка законности предоставления скидок покупателям

Содержание операции	Наименование документа	Документ			Бухгалтерская запись по данным:		Примечания
		№	дата	сумма	предприятия	аудитора	
1	2	3	4	5	6	7	8

Выявленные нарушения целесообразно оформить в обобщающую табл. 4.

В завершение, отметим, что процесс аудиторской проверки – дело очень кропотливое, требующее значительных временных и трудовых затрат, поэтому следует уделить внимание выборочному способу осуществления аудита.

Таблица 4

**Результаты проверки законности и правильности применения
скидок покупателям**

Вид ошибки	Сумма и документ	Нормативный акт

Также подчеркнем, что наличие маркетинговой политики не гарантирует законности предоставления скидок, поскольку важно, чтобы в ней четко оговаривались цели, условия и порядок предоставления скидок, которые также должны быть зафиксированы в каждом конкретном договоре (либо в дополнительном соглашении к нему).

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2 ч. // КонсультантПлюс.
2. Семенихин, В. В. Торговля. Энциклопедия // КонсультантПлюс.

© Шихова О. В., Пакшина Т. П., 2011

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
Артеменко Т. С., Каталевич Е. В. Бухгалтерский и налоговый учет инноваций	5
Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В. Исправление ошибок в годовой отчетности	10
Бахмарева Н. В., Худолей Т. В. Анализ эффективности управления свободным собственным капиталом организации	14
Бессмольная С. М., Денисенко Г. В. Сегментирование бухгалтерской информации при проведении аудиторской проверки	23
Быканова О. В. Проблемы определения средней заработной платы при расчете пособий по временной нетрудоспособности	28
Васько А. М. Традиции в процессе становления бухгалтерского учета	31
Гаврилова М. Е., Чулкина О. В. Проблемы и перспективы становления управленческого учета в России	36
Грищёва К. В. Сравнение российских стандартов ведения бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности	43
Денисенко Г. В., Кабанова А. В., Лапенков Е. А. Система внутреннего контроля предприятия	49
Денисенко Г. В., Четыркина Е. М., Шумкова А. В. Оценка гипотезы непрерывности деятельности организации	51
Жиганова И. С., Ёлгина Е. А. Таргет-костинг как эффективный инструмент управленческого учета	53
Засыпкина Л. М., Федоренко И. В. Разработка методики бухгалтерского учета обязательств в бюджетных учреждениях	58
Зеленко Ю. П. Аудит расчетов по оплате труда: аналитические процедуры в Microsoft Excel	62
Зиненко Н. Д., Ёлгина Е. А. Отражение в бухгалтерском и налоговом учете частичной ликвидации основных средств	67
Золотарева Г. И., Васильева С. М. Проблемы организации учета затрат на предприятиях машиностроения	71
Каргаполова Н. Г. Преимущества и недостатки стандартизации аудита	75
Кидяева М. С., Ёлгина Е. А. Учет расходов на восстановление объектов основных средств	77
Кидяева М. С., Пакшина Т. П. Особенности учета неотделимых улучшений арендованных объектов	81
Кокова О. И., Кабанова А. В., Рожкина Н. Р. Неотфактурованные поставки	85
Колачева З. М. Проблемы налогового учета банковских комиссий	87
Колачева З. М., Муханова Т. А., Ёлгина Е. А. Управленческий учет естественной убыли сырья в сфере общественного питания по системе стандарт-кост	91
Кондрашова С. Г. Товарный знак: особенности бухгалтерского учета и налогообложения	95
Кухальская Н. К., Кауп В. Э. Эволюция бухгалтерского баланса	100
Леонова Г. В. Современное состояние учета винодельческой промышленности и основные тенденции его развития	105
Лоч М. В. Последствия снижения ставки налога на добавленную стоимость	108

Лоч М. В., Ёлгина Е. А. Современные тенденции развития управленческого учета: таргет-костинг и кайзен-костинг	111
Максимова Г. В., Новоселов И. В. Алгоритм составления стратегического плана проведения внутреннего аудита в корпорациях	116
Погребницкий В. В. Отражение переоценки активов в новой форме бухгалтерского баланса	121
Полубелова М. В., Таранущенко Е. С. Организация управленческого учета в торговле	126
Полубелова М. В., Ткаченко О. Н., Гришина А. В. Организация управленческого учета в вузе	130
Потылицына Е. А. Концептуальная связь контроллинга и контроля	135
Романенко О. О. Сводный учет затрат в обособленном структурном подразделении предприятия	140
Сергушенкова В. Ю. Применение восстановительной стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции	144
Славщик Н. Н., Ёлгина Е. А. Бенчмаркинг – элемент эффективной системы управленческого учета	148
Таркова Н. Р., Чернявский Д. В., Денисенко Г. В. Аудит цикла производства	152
Таркова Н. Р., Чернявский Д. В., Кокова О. И. Проблемы учета расходов и доходов при безвозмездном поступлении имущества в организацию	155
Фролова О. В. Основные отличия международных стандартов финансовой отчетности от российских положений по бухгалтерскому учету	159
Фролова О. В. Проблемы перехода на международные стандарты финансовой отчетности в России	166
Худяева О. И. Становление экологического аудита в России и зарубежных странах	173
Ціпура В. Л. Вирішення питання поділу податків на прямі та опосередковані	176
Шевченко М. О. Учетная политика и достоверность бухгалтерской отчетности	181
Шихова О. В., Пакшина Т. П. Аудит скидок, премий и бонусов торговых предприятий	183