

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**



ПРОБЛЕМЫ
ТЕОРИИ

И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2018

20



Министерство образования и науки Российской Федерации
Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева

Инженерно-экономический институт

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

№ 20

Красноярск 2018

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ♦ № 20. 2018

Главный редакторкандидат экономических наук,
доцент Г. И. Золотарева**Заместитель главного редактора**кандидат экономических наук,
доцент И. В. Федоренко**Редакционная коллегия**кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова,
кандидат экономических наук,
доцент Г. В. Денисенко,
кандидат экономических наук,
доцент С. В. Филько**Редакционный совет**доктор экономических наук,
профессор Л. В. Ерыгина,
доктор экономических наук,
профессор Н. А. Каморджанова,
доктор экономических наук,
профессор Т. А. Конопляник,
доктор экономических наук,
профессор Г. В. Максимова,
доктор экономических наук,
профессор М. В. Мельник,
доктор экономических наук,
профессор А. Т. Петрова**Учредитель и издатель**ФГБОУ ВО «Сибирский государственный
университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева»
(СибГУ им. М. Ф. Решетнева)
Адрес: 660037, г. Красноярск, проспект
имени газеты «Красноярский рабочий», 31

Периодичность издания – 2 раза в год.

Сборник зарегистрирован Енисейским
управлением Федеральной службы
по надзору в сфере связи, информационных
технологий и массовых коммуникаций.
Свидетельство о регистрации
средства массовой информации
ПИ № ТУ24-01055 от 07 июля 2017 г.**Адрес редакции, издателя**Сибирский государственный университет науки
и технологий имени академика М. Ф. Решетнева
660037, г. Красноярск, проспект
имени газеты «Красноярский рабочий», 31,
каб. Н-703. Тел. (391) 291-92-94**К СВЕДЕНИЮ ЧИТАТЕЛЕЙ**

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

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

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

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

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

Редактор *Т. Л. Патюкова.*Оригинал-макет и верстка *М. А. Светлаковой.*

Подписано в печать: 25.05.2018.

Дата выхода в свет: 08.10.2018.

Формат 70×108/8. Бумага офисная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 19,2. Уч.-изд. л. 20,0.

Тираж 100 экз. С 152/18. Заказ

Бесплатно.

Редакционно-издательский отдел

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Отпечатано в редакционно-издательском центре

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660037, г. Красноярск, проспект

имени газеты «Красноярский рабочий», 31

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	7
Афонин А. А., Золотарева Г. И. Инструменты учетно-аналитического обеспечения капитальных вложений в освоение нефтегазовых месторождений	8
Безъязыкова В. В., Позднякова А. Л. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг пассажирских автотранспортных предприятий	14
Денисенко Г. В., Киселева В. В. Способы контроля использования материалов предприятиями строительной отрасли	18
Долгих А. С., Кудрявцев В. В. Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности	25
Еремеева С. В. Особенности применения инвестором налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в строительстве	30
Золотарева Г. И., Одинец Т. А., Томко С. А. Особенности деятельности и проблемы развития нефтесервиса в России	36
Зубкова А. Ю. Выбор метода оценки товаров в бухгалтерском учете в организациях розничной торговли	42
Зыкова Т. Б. Управленческий аудит заготовительно-складского процесса	47
Казанцева А. А., Симонова А. В., Полубелова М. В. Применение попроцессного метода калькулирования себестоимости	56
Кауп В. Э., Павлов А. Д., Скопа М. П. Выбор методики учета затрат и его влияние на финансовый результат	62
Козеева О. И. Классификация угроз экономической безопасности предприятия	68
Матюнина Т. И., Комарова К. Ю., Мигунова М. И. К вопросу о роли контроля в экономической безопасности Российской Федерации	73
Кублицкая Ю. В., Ивакина И. И. Организация производства по методу «точно в срок»	79
Куприянова Т. А. Бюджетирование как элемент управления в угольной компании	85
Недбайло И. В. Экономическое обоснование выбора формы обновления основных средств предприятия нефтедобывающей отрасли	91
Пинаев М. Е., Еремеева С. В. Формирование информационной базы для расчета налога на доходы физических лиц при работе на рынке ценных бумаг	95
Полубелова М. В., Матвиенко Е. С. Анализ инструментов внутреннего контроля для строительной отрасли	102
Попова Н. И. Формирование оптимальной структуры капитала с применением механизма финансового левириджа	108
Рауткина М. С. Учетно-аналитическое обеспечение материально-производственных запасов в строительстве	113
Сафронова Ю. А. Особенности учета затрат по специальностям и направлениям подготовки в сфере образовательных услуг	118
Скрыль Т. С. Понятие и содержание управленческого учета	127
Слабухина М. А., Полубелова М. В. Особенности учета и управления дебиторской и кредиторской задолженностью на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства	132

Смирнов Р. А. Оценка рисков экономической безопасности золотодобывающих предприятий	138
Степановская А. М., Филько И. В. Современные способы формирования информационно-аналитического обеспечения учета материалов	145
Сюляргина Е. В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	150
Томко С. А., Одинец Т. А. Оценка конкурентной среды на рынке нефтесервиса в России	155
Федоренко И. В. Задачи учетной политики	162
Филько С. В., Филько И. В. Формирование концепции информационного риск-контроллинга	166
Шабасова О. А., Полубелова М. В. Специфика бухгалтерского учета основных средств в муниципальных унитарных предприятиях	172
Шадрина Е. А. Разработка инструментов учета и анализа источников инвестиций малых и средних предприятий	178
Щербатюк В. В. Вопросы регулирования и совершенствования национальной системы бухгалтерского учета	185

CONTENT

Introduction	7
Afonin A. A., Zolotareva G. I. Tools of accounting-analytical ensuring of capital expenditure in development oil and gas fields	8
Bezyazykova V. V., Pozdnyakova A. L. Cost accounting and calculation of service's cost price of passenger road transport enterprises	14
Denisenko G. V., Kiseleva V. V. Methods of control of use of materials by enterprises of the building industry	18
Dolgikh A. S., Kudryavtsev V. V. Error correction in the accounting statements	25
Eremeeva S. V. Particular aspects of the application of tax deduction in relation to value-added tax in construction by investor	30
Zolotareva G. I., Odinets T. A., Tomko S. A. The peculiarities of activity and the problems of development of the oilfield service in Russia	36
Zubkova A. U. The choice of method of valuation of goods in the accounting in retail organisations	42
Zykova T. B. Management audit of the storage and warehouse process	47
Kazantseva A. A., Simonova A. V., Polubelova M. V. Application of the process – costing	56
Kaup V. E., Pavlov A. D., Scopa M. P. Selection of methods of accounting costs and its impact on the financial result	62
Kozeeva O. I. Classification of threats to economic security of enterprise	68
Matyunina T. I., Komarova K. U., Migunova M. I. The role of monitoring the economic security of the Russian Federation	73
Kublitskaya Y. V., Ivakina I. I. Organization of production according to the method of «just-in-time»	79
Kupriyanova T. A. Budgeting as a control in coal companies	85
Nedbaylo I. V. The economic rationale for the selection of the update form of fixed assets of enterprises of oil industry	91
Pinaev M. E., Eremeeva S. V. Building of information base for calculating individual income tax when working on stock market	95
Polubelova M. V., Matvienko E. S. Analysis as an internal control tool for the construction industry	102
Popova N. I. Formation of the optimum structure of capital with application of the financial leverage mechanism	108
Rautkina M. S. Accounting and analytical supply of inventories in construction	113
Safronova Y. A. Specific features of cost accounting for specialties and training courses in educational service sector	118
Skryl' T. C. Concept and the contents of the management account	127
Slabukhina M. A., Polubelova M. V. Specific features of accounting and management of receivables and creditorial debt on enterprises of housing and communal services	132
Smirnov R. A. Risk assessment of economic security of the gold mining industry	138

Stepanovski A. M., Filko I. V. Modern methods of forming information-analytical supply of materials accounting	145
Syulyargina E. V. Methods of accounting costs and calculation of cost price production	150
Tomko S. A., Odinetz T. A. The assessment of the competitive environment in the oilfield services market in Russia	155
Fedorenko I. V. Accounting policy tasks	162
Filko S. V., Filko I. V. Formation of the concept of information risk-controlling	166
Shabasova O. A., Polubelova M. V. Features accounting of fixed assets in MUP	172
Shadrina E. A. Development of instruments of account and analysis of sources of investments of small and middle enterprises	178
Shcherbatyuk V. V. Questions of regulation and improvement of the national accounting system	185

ПРЕДИСЛОВИЕ

Вашему вниманию представлен сборник научных трудов, который является результатом проводимых исследований в области учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в различных отраслях экономики. Практика осуществления бухгалтерского учета, налогообложения, а вместе с ними и аудита, постоянно развивается. Многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве, расширяющиеся возможности IT-технологий заставляют практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации. Исследования имеют в основном прикладной характер, но в то же время много внимания уделяется и общетеоретическим вопросам учета, анализа и аудита, в том числе учетно-аналитическому обеспечению управленческих решений. Предлагаемый вашему вниманию сборник дает возможность опубликовать результаты данных исследований.

Сборник «Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» является периодическим научным, научно-практическим изданием. Первый выпуск сборника состоялся в 2009 г. В 2013 году сборник зарегистрирован Енисейским управлением Федеральной службы по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций как периодическое научно-практическое издание. В 2017 году он прошел процедуру перерегистрации, что подтверждается свидетельством ПИ № ТУ24-01055 от 7 июля 2017 года.

Материалы сборника включены в базу Российского индекса научного цитирования (РИНЦ) начиная с № 6 за 2011 год.

География публикаций сборника достаточно широкая. В сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрантами, студентами вузов Красноярска и других городов, в том числе прошедшие обсуждение в рамках конференции «Современные аспекты учета, анализа и аудита», проводимой кафедрой бухгалтерского учета СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Надеемся, что предлагаемые авторами решения будут интересны и полезны практикующим бухгалтерам и аудиторам и позволят обеспечить должный уровень контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с действующим законодательством и передовым опытом государственного и корпоративного управления.

**ИНСТРУМЕНТЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ОСВОЕНИЕ
НЕФТЕГАЗОВЫХ МЕСТОРОЖДЕНИЙ**

А. А. Афонин, Г. И. Золотарева*

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Ключевым элементом экономики России на протяжении длительного времени является нефтегазовый сектор. Для поддержания добычи на стабильно высоком уровне требуется постоянное совершенствование технологий на существующих месторождениях, а также поиск и освоение новых залежей. Разработка любого нефтяного месторождения является масштабным инвестиционным проектом и требует привлечения больших объемов денежных средств. При этом значительная часть финансирования приходится на капитальные вложения, от которых в дальнейшем зависит вся работа предприятия, включая объемы добычи, скорость их реализации и т. п. Кроме того, показатели эффективности деятельности предприятия добывающей сферы во многом зависят от того, насколько результативно использовались денежные средства на этапе разработки месторождения. Поэтому предприятия нефтегазового сектора уделяют особое внимание наличию инструментов учетно-аналитического обеспечения капитальных вложений, позволяющих контролировать выполнение инвестиционной программы предприятия. Представленные формы отчетности, содержащие необходимую группировку контролируемых параметров, могут быть использованы в качестве одного из инструментов учетно-аналитического обеспечения капитальных вложений в освоение нефтегазовых месторождений. Применение такой системы позволит своевременно осуществлять как предварительный, так и ретроспективный анализ реализации инвестиционной программы предприятия.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение, инструменты учетно-аналитического обеспечения, капитальные вложения, нефтяная отрасль.

**TOOLS OF ACCOUNTING-ANALYTICAL ENSURING OF CAPITAL
EXPENDITURE IN DEVELOPMENT OIL AND GAS FIELDS**

A. A. Afonin, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Oil and gas sector have been a key element of the Russian economics for a long time. It is necessary to improve technologies constantly on oil and gas fields that already exist and develop new ones to maintain steadily high level of mineral extraction. Development of any new oil field is a huge investment project and it requires massive funds to be involved. Significant part of this funds is capital expenditure from which depends further performance of company, including extraction volume and speed of its realization. Mining sphere

organizations performance indicators depend on the efficiency of funds expenditure during the process of field development. In this case, companies of mining sphere take care of accounting-analytical ensuring tools of capital expenditure, which allow to control the process of investment program realization. Reporting forms, which have groups of parameters that should be under control, can be used as one of the accounting-analytical tool of capital expenditure in oil and gas field development. Using of this system provides the ability to commit preliminary and retrospective analysis of company investment program realization.

Keywords: accounting-analytical ensuring, accounting-analytical ensuring tools, capital expenditure, oil sphere.

Нефтегазовая отрасль Российской Федерации является одной из важнейших отраслей экономики страны. Несмотря на то, что на сегодняшний день стоимость нефти на сырьевых рынках вдвое ниже пиковых значений 2014 года, доля нефтегазовых поступлений в бюджет неизменно остается на высоком уровне. Так, по предварительным данным Министерства финансов РФ, в 2017 году нефтегазовые поступления формировали около одной пятой доходной части бюджета (5 971,9 млрд руб.). Для сравнения: в 2014 году объем нефтегазовых поступлений составил 7 433,8 млрд руб. (более 27 % доходов) [1].

Конечно, объемы добычи нефти в России зависят от многих факторов. В их числе имеющиеся обязательства в рамках заключенных соглашений, количество заключенных фьючерсов на нефть и др. И хотя в целом тенденции последних лет положительные и достаточно высокие (если в 2013 году объем добычи составил 523,2 тыс. тонн, то в 2017 году этот показатель равен 546,7 тыс. тонн [2]), незначительные колебания объемов добычи нефти у отдельных компаний наблюдаются.

Большинство нефтяных месторождений открыты и эксплуатируются уже давно, однако нефтедобывающие компании регулярно вкладывают значительные средства в поиск и разработку новых месторождений.

Так, в докладе министра энергетики Российской Федерации А. В. Новака на заседании общественного совета при Минэнерго России было отмечено, что объем инвестиций в нефтегазовую отрасль РФ с 2011 года практически удвоился, благодаря чему в 2017 году было введено 55 месторождений, в том числе Лодочное и Тазовское. В числе ключевых задач отрасли на 2018 год глава Минэнерго России назвал утверждение Генсхемы развития нефтяной отрасли на период до 2035 года, принятие закона о налоге на добавленный доход (НДД), работа по подготовке которого была завершена, и теперь он передан в Госдуму, стимулирование нефтепереработки [3].

Проведенное исследование данных официальных сайтов крупных нефтяных компаний, экономической литературы [4; 5; 6] позволило выделить несколько основных направлений инвестиционных вложений в нефтегазовую отрасль:

- геологоразведка полезных ископаемых (в том числе геологосъемка, геолого-геофизические исследования, сейсмическая разведка, бурение скважин, экологические и иные экспертизы и т. п.);

- ввод в эксплуатацию новых месторождений (включая капитальные вложения по вводу в эксплуатацию производственных мощностей, подготовку инфраструктуры и т. п.);

- НИОКР.

Одним из важнейших направлений являются инвестиционные вложения в освоение уже открытых и обследованных нефтегазовых месторождений. Очевидно, что большая часть этих инвестиций приходится на капитальные вложения, осуществляемые в процессе разработки месторождений. Основная задача экономического субъекта в данном случае состоит в том, чтобы привлекаемые денежные средства использо-

вались максимально эффективно, поэтому особое внимание уделяется вопросам, связанным с учетом, анализом и контролем капитальных вложений.

Важнейшим источником информации является система бухгалтерского учета предприятия. Однако использование исключительно инструментов бухгалтерского учета не позволяет обеспечить оперативный анализ и контроль эффективности капитальных вложений. Связано это с тем, что информация в бухгалтерской отчетности отражается с определенной задержкой и зачастую не обладает нужной детализацией. Кроме того, внутренняя бухгалтерская (управленческая) документация и промежуточная отчетность могут не содержать в себе ожидаемые расчетные показатели или необходимые группировки бухгалтерских данных, необходимых для такого контроля. При этом чем больше масштабы организации, тем более ярко выраженными становятся эти проблемы. Основным способом решения данных проблем является создание специализированных программ, позволяющих расширять аналитику необходимых счетов, проводить необходимый оперативный анализ.

Основными целями использования таких учетных систем, нацеленных на контроль инвестиций, в том числе в области осуществления капитальных вложений в период ввода в эксплуатацию новых месторождений, являются:

- предоставление оперативной информации для оказания помощи менеджменту организации в принятии управленческих решений, планировании, контроле хода реализации инвестиционных проектов [7];
- обеспечение выработки суждений об изменении деятельности организаций в прошлом, настоящем и будущем [7];
- обеспечение возможности проведения оперативного многопланового анализа капитальных вложений в любом периоде их осуществления.

Конечно, в первую очередь, на предприятии должна быть организована система учетно-аналитического обеспечения, сочетающая элементы планирования, управленческого учета и любых видов анализа инвестиционной деятельности. Эта система должна обеспечивать возможности осуществления необходимых группировок, расчет, анализ и контроль заданных параметров, контроль выполнения запланированных этапов осуществления капитальных вложений в виде обеспечения контрольных значений индикаторов в заданной точке развития деятельности экономического субъекта.

Количество и сочетание элементов такой системы во многом зависят от финансовых возможностей организации, уровня ее компьютеризации, установленного программного обеспечения и других факторов.

Укрупненные этапы внедрения такой системы в практическую деятельность экономического субъекта описаны во многих работах [8; 9; 10]. Основными ключевыми моментами, отмечаемыми всеми авторами, является выделение центров финансовой ответственности (ЦФО), к которым на предприятиях нефтегазового сектора следует отнести управление капитального строительства, а также службы заместителя генерального директора по экономике и финансам. Отметим, что в отдельную от управления капитального строительства структуру могут быть выделены подразделения, ответственные за строительство скважин и выполнение буровых работ, которые также в значительной мере оказывают влияние на реализацию инвестиционных проектов.

Другим важным моментом является разработка и внедрение в практику инструментов учетно-аналитического обеспечения капитальных вложений в освоение нефтегазовых месторождений, одним из которых выступают формы внутренней управленческой отчетности и визуального представления результатов оперативного контроля и аналитических расчетов.

И здесь следует учитывать, что вся процедура контроля капитальных вложений тесно связана с процессом бизнес-планирования. На предприятии не только должен

быть разработан утвержденный на уровне высшего руководства организации на определенный период времени (как правило, на год) план капитальных вложений (ПКВ), но и организована система планирования, которая позволит детализировать или скорректировать его на определенном этапе. Такой план должен содержать информацию о планируемых объемах финансирования инвестиционной программы предприятия в разрезе объектов капитального строительства. Применительно к нефтегазовой отрасли данный план в укрупненном виде детализируется по основным видам затрат: строительно-монтажные работы (СМР), проектно-изыскательские работы (ПИР) и прочие виды работ. В этом случае для целей последующего контроля план капитальных вложений может быть преобразован в упрощенный шаблон, представленный в табл. 1.

Таблица 1

Шаблон плана капитальных вложений

Объект	Вид затрат			Итого
	строительно-монтажные работы	проектно-изыскательские работы	прочие	
1. Здание 1				
2. Цех 1				
3. Склад 1				

Объекты в представленном шаблоне могут быть сгруппированы по конкретным видам выполняемых работ и иным признакам, в том числе в хронологическом порядке (в порядке их осуществления). Так, например, в отдельную группу могут быть выделены виды работ по осуществлению капитальных вложений по подготовке к вводу в эксплуатацию конкретной скважины, трубопровода, подготовке инфраструктуры и т. п.

Особое значение в этом случае приобретает возможность работы с предлагаемым шаблоном в режиме реального времени и проведение соответствующих контрольных мероприятий по выполнению данного плана и инвестиционной программы в целом.

Работа с шаблоном обусловлена несколькими основными факторами:

- необходимостью соблюдения установленных лимитов и пресечения фактов неэффективного использования инвестиционных средств;
- необходимостью соблюдения сроков ввода в эксплуатацию объектов капитального строительства;
- исключением возможности появления кассовых разрывов и нарушений платежеспособности экономического субъекта и его финансовой устойчивости.

Для повышения эффективности контроля управленческая отчетность может содержать в себе, помимо плановых и фактических значений и выявленных отклонений от заданных параметров объемов вложений в определенный объект, иные показатели, например, накопленный итог на начало периода или общую сумму вложений за отчетный период. Необходимая детализация отчета разрабатывается под конкретный возводимый объект. При этом визуальная форма данного документа может быть дополнена определенными сигнальными параметрами, например, выделение цветом отклонений, превышающих заданный диапазон, и т. п.

Это позволит оперативно контролировать процесс реализации инвестиционной программы предприятия и может служить основой для принятия оперативных управленческих решений.

Следует отметить, что такая форма отчетности является актуальной с точки зрения контроля отставаний от утвержденного плана капитальных вложений, однако она малоэффективна в целях контроля превышения над утвержденным планом, поскольку зависит от данных бухгалтерской отчетности и не учитывает ожидаемые значения.

Если фактические значения по выполнению инвестиционной программы предприятия могут основываться на первичных документах, принятых к учету, то источником ожидаемых объемов выполнения могут служить договоры предприятия, заключаемые с контрагентами (на выполнение строительно-монтажных и проектно-изыскательских работ, поставку материалов и оборудования и др.). Таким образом, учетная система предприятия должна обеспечивать возможность группировки заключаемых договоров по объектам капитальных вложений. Это необходимо в первую очередь для того, чтобы организация не принимала на себя обязательства, не предусмотренные в бизнес-плане. Для предварительного контроля наличия средств предлагается форма, представленная в табл. 2.

Таблица 2

Ожидаемое выполнение плана капитальных вложений

Наименование объекта	Утвержденный план	Ожидаемый факт	Ожидаемый факт, в том числе			Отклонение
			Контрагент	Договор	Сумма	
1. Здание 1						
2. Цех 1						
3. Склад 1						

Предлагаемая форма отчетности предназначена для использования непосредственным исполнителем на предприятии. Подразумевается, что перед инициированием процедуры заключения договора ответственный сотрудник должен убедиться в том, что тот или иной объект обеспечен финансированием. Если запланированного объема финансовых средств недостаточно, а заключение договора действительно необходимо для выполнения инвестиционной программы, то должна быть организована процедура внесения изменений в ПКВ. Представленная форма отчетности позволяет оценить целесообразность вложения денежных средств в тот или иной объект на этапе заключения договора и минимизировать риски для предприятия, связанные с принятием незапланированных обязательств путем сравнения планируемой суммы договора с отклонением от утвержденного плана.

Предлагаемые выше формы отчетности могут служить источником информации для определения показателей, характеризующих процент выполнения инвестиционной программы предприятия. При этом имеет смысл разделять процент по объектам различной направленности, поскольку, как правило, за них отвечают различные структурные подразделения. Пример отчета представлен в табл. 3.

Таблица 3

Отчет о выполнении плана капитальных вложений

Объект	Плановое финансирование	Фактическое финансирование	Процент выполнения плана
Всего			
В том числе			
трубопроводы			
скважины			
общехозяйственные объекты			

Приведенная выше форма может быть сформирована только по итогам определенного периода (как правило, по итогам года) и характеризует эффективность организации процесса бизнес-планирования на предприятии в целом. Существенное невыпол-

нение плана по определенной группе объектов служит индикатором для руководства, свидетельствующим о том, что данная группа объектов требует особого внимания.

Следует отметить, что инструменты учетно-аналитического обеспечения капитальных вложений на предприятии не должны ограничиваться лишь определенным набором форм отчетности, характеризующих объемы финансирования тех или иных объектов капитальных вложений. Так, особое внимание стоит также уделить графику ввода в эксплуатацию основных средств, поскольку это крайне важно для планомерного освоения месторождения и поддержания объемов добычи на необходимом уровне.

На основании вышеизложенного можно составить определенный перечень мероприятий, необходимых для контроля выполнения инвестиционной программы предприятия:

- контроль соблюдения сроков ввода в эксплуатацию объектов основных средств (ежемесячно);
- корректировка плана капитальных вложений (ежеквартально);
- формирование плана капитальных вложений (ежегодно).

Предлагаемый комплекс мероприятий необходим для любых предприятий, чья деятельность связана с вложением большого количества ресурсов в основные фонды, в частности для предприятий нефтегазовой отрасли. Освоение любого месторождения является масштабным проектом, требующим вливания большого объема капитала. Рассматриваемые в настоящей статье инструменты учетно-аналитического обеспечения позволяют контролировать эффективность использования привлекаемых денежных средств, а также своевременно определять проблемные области проекта. Качественно организованный процесс бизнес-планирования на предприятии, а также своевременное проведение корректировок плана капитальных вложений позволяет максимально эффективно использовать имеющиеся в распоряжении организации ресурсы и, как следствие, делает его более привлекательным для потенциальных инвесторов.

Библиографические ссылки

1. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 30.03.2018).
2. Официальный сайт Министерства энергетики РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://minenergo.gov.ru> (дата обращения: 30.03.2018).
3. Бурение&Нефть : журнал [Электронный ресурс]. URL: <http://burneft.ru/main/news/20766> (дата обращения: 01.04.2018).
4. Симоненко В. Е. Инвестиции в мировом сегменте разведки и разработки нефтяных и газовых месторождений и их финансирование : дис. ... канд. экон. наук. М., 2015.
5. Будина В. И., Кежапкина О. В. Инвестиционный климат как необходимое условие развития нефтяной отрасли России // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Обществ. науки. 2014. № 4. С. 123–131.
6. Официальный сайт ПАО НК «Роснефть» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 08.04.2018).
7. Первова К. А. Методологические аспекты внутреннего аудита на предприятии // Бизнес в законе: экономико-юр. журнал. 2013. № 5. С. 244–246.
8. Мещеряков Д. А. Управленческий учет инвестиционной деятельности // Бизнес в законе: экономико-юр. журнал. 2014. № 5. С. 263–267.
9. Ткач В. И., Шумейко М. В., Ткач В. С. Бухгалтерский инжиниринг // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 7–15.
10. Назырова Э. Ф. Основные проблемы внедрения системы управленческого учета на предприятии // Инновационная наука. 2015. № 6. С. 123–124.

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПАССАЖИРСКИХ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В. В. Безъязыкова, А. Л. Позднякова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены особенности учета затрат и калькулирования себестоимости услуг автотранспортных предприятий, осуществляющих пассажирские перевозки. Представлены классификация расходов и перечень основных затрат пассажирских автотранспортных предприятий. Рассмотрены различные методики учета затрат, а также возможность использования данных методик для работы автотранспортных предприятий, осуществляющих пассажирские перевозки. По итогам исследования внесено предложение в содержание методики учета затрат, включаемых в калькулирование себестоимости услуг автотранспортных предприятий, осуществляющих пассажирские перевозки.

Ключевые слова: учет затрат ПАТП, калькуляция себестоимости, методика учета затрат, классификация расходов.

COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF SERVICE'S COST PRICE OF PASSENGER ROAD TRANSPORT ENTERPRISES

V. V. Bezyazykova, A. L. Pozdnyakova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the article features of the account of expenses and calculating the cost price of services of the motor transportation enterprises which are carrying out passenger transportations are considered. The classification of expenses and a list of the main costs of passenger motor transport enterprises are presented. Different methods of cost accounting are considered, as well as the possibility of using these techniques for the work of motor transport enterprises that carry out passenger transportation. Based on the results of the study, a proposal has been made for the content of the cost accounting methodology included in the calculation of the cost of services of road transport enterprises engaged in passenger transportation.

Keywords: passenger transportation accounting, cost calculation.

Автотранспортные предприятия (АТП) относятся к предприятиям, оказывающим услуги, осуществляемые за счет привлечения большого количества основных средств, в то же время продукцией данных предприятий является услуга по осуществлению грузоперевозки и пассажироперевозки.

Согласно п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [1] расходы пассажирского автотранспортного предприятия (ПАТП), как и любого другого предприятия, подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Ниже представлена группировка расходов ПАТП согласно Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте № 153 от 24.06.2003 (см. таблицу) [2].

Классификация расходов пассажирских автотранспортных предприятий

По элементам	По статьям работ	По видам перевозок	По видам оплаты работ
Материальные расходы Расходы на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация основных средств Прочие затраты	Затраты, связанные с перевозкой пассажиров Общехозяйственные затраты	Грузовые Пассажирские (автобусные, таксомоторные) Другие виды работ	Грузовым автомобилям, работающим по тарифу за 1 т перевозимого груза Грузовым автомобилям, работающим по почасовому тарифу Грузовым автомобилям, работающим с оплатой за авто-тонно-час Автобусам, работающим по почасовому тарифу Автобусам, работающим по тарифу за 1 пассажира-километр

В данной Инструкции затраты по основной деятельности на автомобильном транспорте классифицируются по ряду признаков: 1) по статьям и элементам затрат; 2) по видам перевозок: грузовым, пассажирским (автобусным, таксомоторным) и другим видам работ; 3) по видам оплаты работ: грузовым автомобилям, работающим по тарифу за 1 т перевозимого груза; грузовым автомобилям, работающим по почасовому тарифу; автобусам, работающим по почасовому тарифу; автобусам, работающим по тарифу за 1 пассажира-километр, в том числе по автобусам, работающим на городских маршрутах, по другим видам оплаты перевозок грузов и пассажиров [2].

Все затраты, образующие себестоимость перевозок автомобильным транспортом, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты [5, с. 142].

Себестоимость ПАТП – это затраты данных предприятий на производство и реализацию услуг, выраженные в денежной форме. Полный перечень затрат, который необходимо учитывать при калькулировании себестоимости услуг пассажирских автотранспортных предприятий, отражен на схеме (см. рисунок).

Задача калькулирования – определить затраты, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг) [5, с. 143 ; 9, с. 240].

Существует множество методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (авторы Алборов Р. А. [3], Грищенко О. В. [4], Карминский А. М. [6], Кондраков Н. П. [7], Маслова И. А. [8], Соколов Я. В. [10]). Их применение зависит от ряда особенностей производственного процесса: характера производимой продукции, её состава, способа обработки и др. В то же время, несмотря на данное многообразие, возникает вопрос о практической применимости и рациональности их применения для учета затрат ПАТП. Рассмотрим методики более подробно.

Попередельный метод учета затрат не применяется на ПАТП в связи с тем, что при оказании автотранспортных услуг по перевозке пассажиров невозможно выделить передель.

Затраты ПАТП	
	Затраты на материалы: — затраты на ГСМ и прочие эксплуатационные материалы; — затраты на авторезину; — затраты на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава; — стоимость чехлов, занавесок, ковриков, используемых в автобусах; — оплата стоимости номерных знаков; — оплата технического ремонта транспортных средств; — затраты на запасные части
	Затраты на оплату труда основных производственных рабочих: — заработная плата с премиями водителей и кондукторов подвижного состава; — отчисления на социальные нужды
	Общехозяйственные затраты: — амортизация основных средств; — затраты на служебные командировки; — заработная плата с премиями работников, занятых хозяйственным и техническим обслуживанием предприятия, и отчисления на социальные нужды; — расходы на охрану труда; — оплата проезда по дорогам и дорожным сооружениям; — местные регистрационные сборы; — содержание и эксплуатация помещений; — страхование имущества
	Общехозяйственные затраты: — заработная плата с премиями административно-управленческого и обслуживающего персонала и отчисления на социальные нужды; — затраты на связь; — затраты на ремонт и обслуживание основных средств административно-управленческого характера; — сертификация, лицензирование; — содержание и эксплуатация офиса; — программное обеспечение; — профессиональная подготовка, обучение административно-управленческого персонала

Перечень основных затрат и калькулирования себестоимости
пассажирских автотранспортных предприятий

Если говорить о позаказном методе учета затрат, то его применение возможно только в том случае, когда весь парк автотранспорта ежемесячно осуществляет деятельность по отдельным заказам. На практике такое случается крайне редко.

На ПАТП совершенствуются технологии, цены на горюче-смазочные материалы и материальные ресурсы постоянно изменяются. В связи с этим применение нормативного метода учета затрат на данных предприятиях приводит к усложнению ведения бухгалтерского учета.

Выделенные недостатки существующих методик доказывают необходимость разработки современной методики учета затрат и калькуляции себестоимости услуг автотранспортных предприятий, осуществляющих пассажирские перевозки.

Методика учета затрат ПАТП должна включать в себя:

- группировку затрат, непосредственно связанных с перевозочным процессом, оказывающих влияние на формирование тарифов и стоимости перевозок;
- отражение способов финансирования услуг автотранспортных предприятий;
- расчет себестоимости услуги по каждому отдельному заказу, в зависимости от типа маршрута и категории транспортного средства.

Если методика учета затрат и калькулирования себестоимости услуг автотранспортных предприятий, осуществляющих пассажирские перевозки, будет базироваться на данных требованиях и отвечать им, то это позволит осуществлять мониторинг себестоимости автотранспортных услуг в целом по предприятию, а также в любом разрезе: по маршрутам, по пассажирам, по заказам, по типам транспортных средств и т. п.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1790) [Электронный ресурс]. Электрон. данные. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/. Загл. с экрана.
2. Об утверждении Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте : приказ М-ва транспорта РФ от 24.06.2003 № 153 [Электронный ресурс]. Электрон. данные. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43547/. Загл. с экрана.
3. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учёт (теория и практика). М. : Дело и Сервис, 2015. 224 с.
4. Грищенко О. В. Управленческий учет. Таганрог : Изд-во ЮФУ, 2016. 67 с.
5. Калинина Т. Б. Учет затрат и калькулирование себестоимости на автотранспортных предприятиях // Экон. науки. 2013. № 4 (101). С. 141–147.
6. Карминский А. М., Оленев Н. И., Примаков А. Г. Контроллинг в бизнесе. М. : Финансы и статистика, 2014. 256 с.
7. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. М. : Инфра-М, 2015. 93 с.
8. Маслова И. А., Савина О. Э. Нормативный метод учета затрат и формирования себестоимости. М. : Инфра-М, 2015. 82 с.
9. Сазонов, С. П. Организация автомобильных перевозок и безопасность движения. Брянск : БГТУ, 2014. 240 с.
10. Соколов Я. В., Бочкарева И. И., Быков В. А. Бухгалтерский учет. М. : Проспект, 2016. 776 с.

СПОСОБЫ КОНТРОЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛОВ ПРЕДПРИЯТИЯМИ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Г. В. Денисенко, В. В. Киселева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Строительная отрасль является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей народного хозяйства. Важной особенностью данной отрасли, с точки зрения бухгалтерского учета, является ее высокая материалоемкость, так как именно материальные ресурсы занимают значительную часть сметной стоимости объектов строительства, что обуславливает важность осуществления контроля за их использованием.

Приведена классификация строительных материалов, рассмотрены элементы, формирующие расчет потребности в материалах для возведения строительного объекта. Описаны документы, характеризующие процесс использования материалов в строительной отрасли и способствующие осуществлению контроля за ними.

Ключевые слова: материалы, контроль.

METHODS OF CONTROL OF USE OF MATERIALS BY ENTERPRISES OF THE BUILDING INDUSTRY

G. V. Denisenko, V. V. Kiseleva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The construction industry is one of the most dynamically developing branches of the national economy. An important feature of this industry, from the point of view of accounting, is its high material consumption, since it is material resources that occupy a significant part of the estimated cost of construction projects, which makes it important to monitor their use.

The classification of building materials is given, the elements forming the calculation of the need for materials for erecting a construction object are considered. The documents describing the process of using materials in the construction industry and helping to control them are described.

Keywords: materials, control.

Состояние и эффективность использования материалов как одного из значительных элементов оборотных активов является важным условием успешной деятельности строительных предприятий, чем и обусловлена необходимость корректного учета и контроля за ними. В целях осуществления правильности учета и контроля за матери-

альными ценностями большое значение имеет их экономическая классификация. В строительной отрасли применяется огромная номенклатура потребляемых материальных ценностей, которые подразделяются на группы и виды. Группировка материалов в зависимости от роли в процессе строительного производства является основой организации синтетического учета материалов.

Однако подобная группировка материалов в строительных предприятиях не является достаточной для всестороннего контроля за состоянием и движением материалов, вследствие чего внутри групп и подгрупп материалы показываются в разрезе отдельных видов, марок, сортов и типоразмеров. С этой целью разрабатываются номенклатуры (перечни) потребляемых в строительном производстве материалов, которые также выступают одной из предпосылок рациональной организации учета и контроля за материалами в строительной отрасли [1, с. 25–26].

В целом используемые в ходе строительного процесса материалы подразделяются на строительные материалы, конструкции и детали. Однако существует и более детальная классификация, которая делит строительные материалы по следующим признакам:

- по назначению: материалы общего назначения (кирпич, бетон и т. д.) и материалы специального назначения (теплоизоляционные и др.);
- по исходному сырью: лесные материалы и изделия, природные каменные материалы, керамические материалы и изделия, бетоны и растворы, гидроизоляционные материалы, металлические материалы и изделия, лаки, краски и другие виды материалов;
- в зависимости от роли материалов в процессе производства: основные, вещественно входящие в состав строительной продукции и образующие ее материальную основу (например, кирпич, щебень и др.), и вспомогательные, улучшающие производственный процесс (ветошь и др.);
- в зависимости от способа хранения: материалы складского и открытого хранения [2].

Помимо классификации материалов важным для целей учета и контроля является ведение бухгалтерского учета материалов по подразделениям строительного предприятия. Ведение такого способа учета осуществляется, например, с помощью открытия к счету 10 субсчетов 10 «Материалы. Склад» и 10 «Материалы. Строительная площадка» и отражения отпуска материалов на данных субсчетах, что помогает отследить движение и расходование материалов на строительных участках, складах и других объектах.

В строительной отрасли для того чтобы определить потребности в ресурсах, используют систему норм и нормативов, данные которых применяются для проведения анализа и контроля за использованием материальных ценностей.

Так, норма расхода материальных ресурсов представляет собой количество материалов, которое необходимо для производства единицы продукции, а нормативы – это относительные показатели, которые устанавливают технологические отходы и потери при производстве продукции [3, с. 98].

Для того чтобы определить нормы и нормативы, в строительной отрасли применяют «Сборники нормативных показателей расхода материалов на основные виды строительных, монтажных и специальных строительных работ». Нормативные показатели, которые указаны в данном источнике, предназначены для определения нормативного количества материальных ценностей на этапе подготовки строительного производства и организации производственно-технологической комплектации объектов строительства, а также контроля за расходом материалов в ходе списания и анализа производственно-хозяйственной деятельности строительных предприятий [3, с. 102].

Также с целью определения норм применяют государственные элементные сметные нормы (ГЭСН), которые введены в действие Госстроем, и прочие виды сметных норм (отраслевые, территориальные, фирменные, индивидуальные).

В целом осуществление расчета количества необходимых материалов, которые должны быть использованы в ходе возведения конкретного строительного объекта, производится на основании соответствующих СНиП производственно-техническим отделом предприятия, а контроль над фактическим их расходом осуществляется сотрудниками бухгалтерии вместе с работниками производственно-технического отдела либо другой инженерной службой, имеющей на это полномочие, данное руководителем.

В то же время помимо контроля над расходом материалов у сотрудников бухгалтерии есть и другие задачи, например, предотвращение вероятных случаев нарушений, таких как списание материалов в завышенном размере (в сравнении с количеством, которое согласовано с производственно-техническим отделом), необоснованное списание материалов на потери (например, при перевозке, хранении, браке, порче и т. д.), списание материальных ценностей, имеющих более высокое качество в сравнении с фактически израсходованными [4].

Совокупная стоимость строительных работ определяется сметой. В ней учитывается стоимость всех необходимых для строительства материалов, включая материалы, которые были переданы заказчиком на давальческой основе. Общие положения по составлению сметной документации и определению сметной стоимости строительства определены в Методике 15/1 ««Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации»» [5], которая является обязательной для применения в отношении всех предприятий и организаций, осуществляющих строительство за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, а для строек, финансирование которых происходит за счет собственных средств, положения носят рекомендательный характер.

При возведении строительных объектов нередки случаи осуществления строительства по договору подряда, который заключается между заказчиком и подрядной организацией.

При заключении договора подряда со строительными организациями многие заказчики, преследуя цель экономии средств, а также для обеспечения нужного качества строящихся объектов, самостоятельно приобретают строительные материалы, которые в дальнейшем предоставляют строительной организации для осуществления строительно-монтажных работ [6]. Данные материалы называются давальческими, а выполнение работ с их использованием имеет некоторые особенности:

- не происходит переход права собственности на передаваемые материальные ценности;
- подрядная организация не оплачивает полученный материал, а лишь перерабатывает его;
- подрядчик обязан использовать переданный заказчиком строительный материал экономно, а по окончании строительных работ представить отчет о расходе материала и вернуть его остаток, либо, при получении согласия со стороны заказчика, снизить стоимость произведенных работ с учетом стоимости неиспользованного строительного материала, остающегося у подрядчика [7].

Заключенный договор подряда в обязательном порядке должен содержать информацию о нормировании расхода давальческого сырья. Готовые плановые данные могут быть предоставлены заказчиком, либо расчет может осуществляться исполнителем, но при условии его утверждения у заказчика.

После выполнения работы по переработке давальческого сырья (в случае, если в договоре выделены этапы проведения работ, то и по окончании каждого промежуточного этапа) подрядчик должен составить акт и отчет о том, сколько фактически было израсходовано материалов заказчика.

Составление данных документов позволяет осуществить учет давальческих материалов, который регламентируется Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [8], как у заказчика, так и у подрядчика, и контролировать их использование (в частности, устраняется возможность недобросовестному подрядчику списывать эти же материалы в качестве собственных, предотвращает хищение давальческих материалов) [9, с. 4].

Акт может быть оформлен или в произвольной форме, или по унифицированной специально для строительно-монтажных работ форме КС-2, в которой для того, чтобы отразить использованные давальческие материалы, заполняется отдельный раздел «Материалы заказчика» с указанием их стоимости. В окончательную сумму выполненных строительных работ стоимость израсходованных давальческих материалов не включается, что отражается с помощью записи «За минусом материалов заказчика».

Таким образом, стоимость материалов заказчика включается в сметную стоимость. Наряду с этим стоимость материалов, которые были переданы на давальческой основе, отражается за итогом сметы в форме справочной информации и не подлежит учету при определении размера оплаты работ, выполненных подрядчиком.

Данный факт является важным для целей учета, так как в том случае, если сметная (договорная) стоимость материальных ценностей, которые были переданы подрядчику на давальческой основе, не исключена из общей стоимости подрядных работ, может иметь место двойное включение стоимости данных материальных ценностей в расходы заказчика по возведению строительного объекта. В данном случае заказчиком на основании отчетов материально ответственных лиц (форма М-19) на расходы по созданию объекта списываются приобретенные и переданные подрядчику материалы по их фактической стоимости, и повторно в стоимость построенного объекта данные материальные ценности списываются путем оплаты работ, выполненных подрядчиком, на основании акта приемки выполненных работ, но уже по сметной стоимости данных материалов. В конечном итоге расходы, понесенные заказчиком на строительство объекта, будут необоснованно завышены [10].

Кроме акта, подрядчику нужно представить отчет о том, сколько фактически было израсходовано материалов, переданных заказчиком. О периодичности представления данного отчета необходимо договориться еще в момент заключения договора, так как этот отчет можно представлять ежемесячно либо один раз за весь период (этап) работ. Традиционно в качестве такого отчета составляется отчет по форме М-29, однако форма отчета может быть разработана и организацией в самостоятельном порядке. В данном случае эту форму необходимо согласовать при заключении договора для удобства обеих сторон, а в отчете обязательно должно быть указано наименование и количество полученных и использованных давальческих материалов, а также данные о неиспользованных остатках материалов [9, с. 4].

Помимо давальческих материалов данный отчет по форме М-29 применяется и в деятельности строительных организаций, которая осуществляется за счет собственных материальных ресурсов, для списания их на себестоимость строительно-монтажных работ, а также сопоставления фактического расхода материалов на выполненные работы с расходом, который определен в соответствии с производственными нормами.

Данный отчет является сложным, но оправданным в целях планирования и контроля за расходом материальных ценностей.

Отчет по форме М-29 открывается на каждый объект строительства и составляется на основании данных, содержащихся в следующих документах:

– сведения о выполненных объемах строительных работ, на основании первичного учета по строительству формы КС-6а «Журнал учета выполненных работ»;

– данные строительных норм расхода материалов на единицу измерения объема конструктивного элемента или вида работ (местные, общие, ведомственные нормы расхода материалов);

– первичные документы по учету строительных материалов: товарно-транспортные накладные, лимитно-заборные карты [11, с. 426].

Отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенных по производственным нормам, включает в себя два раздела (однако его форма может быть доработана для конкретной строительной области):

– раздел 1 «Нормативная потребность в материалах и объемы выполненных работ»;

– раздел 2 «Сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам».

В разделе 1 отражается информация об объемах строительно-монтажных работ, а также о нормативной потребности основных строительных материалов. Заполнение данного раздела осуществляется перед началом строительства. В разделе 2 проводится сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, который определен в соответствии с производственными нормами [12, с. 71].

Все данные, которые содержатся в отчете, заполняются начальником (прорабом) строительного участка, а в случае если на объекте работает несколько производителей строительных работ, то отчет по форме М-29 составляется старшим прорабом (начальником участка).

Таким образом, оптимальный порядок списания материальных ценностей при использовании отчета по форме М-29 следующий: выдача материалов начальнику производства на основе материального отчета с остатками запасов его на складе – начало каждого месяца; составление формы М-29 ответственным лицом – по окончании месяца; передача данных для проверки в ПТО, главному инженеру и в бухгалтерию. После того как отчет по форме М-29 проверен бухгалтерией за соответствующий месяц, он подлежит утверждению руководителем предприятия.

По данным, содержащимся в отчете, может быть выявлен перерасход либо экономия по некоторым видам материалов, которые определяются как разность между количеством материалов, которое должно быть израсходовано по комплектовочным ведомостям, и фактическим их расходом в соответствии с данными актов на списание материалов, инвентаризации материалов открытого хранения.

В том случае если в отчетном месяце был допущен перерасход стройматериалов, то начальнику участка необходимо составить объяснительную записку, содержащую причины излишнего расхода материалов. Также требуется оформление акта технической комиссии. Все эти документы должны быть прикреплены к отчету М-29 [1, с. 30].

В результате анализа причин перерасхода руководством строительного предприятия может быть принято решение либо об отнесении перерасхода за счет виновных лиц (по результатам административного расследования на счета учета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»), либо о списании на себестоимость объекта в случае технического обоснования в количестве, разрешенном руководителем.

Если количество фактически израсходованных на производство строительно-монтажных работ основных материалов, по данным отчета М-29, меньше количества, исчисленного по нормам, к списанию на себестоимость строительных и монтажных работ утверждается количество материалов, использованных фактически [13, с. 52].

В отношении давальческих материалов данный отчет не только является основанием для списания материалов на расходы на строительное производство, но и дает возможность оценить экономическую целесообразность понесенных материальных за-

трат, а также эффективность использования давальческих материалов, так как содержит в себе сравнение фактического объема списания материалов с нормативами и объяснение причин их экономии или перерасхода.

Вследствие того факта, что форма М-29 обязательной для применения не является, организация может разработать необходимые ей формы отчетов самостоятельно, соблюдая установленные требования к реквизитам [14].

Характерной особенностью строительной отрасли является то, что в ней различают открытое, полужакрытое и закрытое хранение материалов. Особого контроля требует использование строительных материалов открытого хранения. Зачастую их расход происходит без повседневного оформления соответствующих документов, но под контролем мастера либо производителя работ. Для того чтобы установить фактический расход подобных видов материалов, ежемесячно проводят инвентаризацию остатков, не использованных на строительном объекте, которая производится комиссией с участием работников бухгалтерии.

В таком случае расход материалов по данным инвентаризации определяется следующим образом: к остатку на начало месяца добавляется поступление за месяц, и из полученной суммы вычитается остаток на конец месяца [15, с. 244].

Помимо контроля за использованием материалов открытого хранения в строительных организациях необходимо ежемесячно сверять остаток материалов, которые находятся в подотчете у материально ответственных лиц. Для этого каждое материально ответственное лицо составляет материальные отчеты по форме М-19.

Для контроля за материальными ценностями в отчете по форме М-19 считается целесообразным выделение сведений о поступлении материалов как из внешних источников, так и за счет внутреннего перемещения. Аналогично отражаются данные о выбытии, где выделяют расход непосредственно на производство, реализацию на сторону или внутреннее перемещение, что позволяет получить сведения о целях и направлениях использования материалов в строительной организации.

В конце периода отчет М-19 передается в бухгалтерию для проверки и отнесения по счетам бухгалтерского учета материалов, затрат и другим счетам, при этом количество израсходованных материалов, показанных в отчете по форме М-29, должно соответствовать количеству материалов, приведенных в отчете по форме М-19 [13, с. 53].

В целом можно заключить, что для осуществления контроля за использованием материалов в строительной отрасли существует множество способов, заключающихся как в методах ведения бухгалтерского учета, так и в применяемом документообороте. Вследствие этого предприятия могут выбирать необходимые способы контроля, исходя из специфики деятельности, и с их помощью осуществлять не только контрольную функцию за использованием материалов, но и оценку эффективности их использования, предотвращение случаев неправомерного списания, оптимизацию материальных расходов.

Библиографические ссылки

1. Нагимова Э. Ф. Особенности строительства и их влияние на организацию и методику учета материальных запасов // Социальные науки. 2016. № 5 (15). С. 24–31.
2. Бухгалтерский учет: учет строительных материалов [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://busel.org/>. Загл. с экрана.
3. Уськов В. В. Инновации в строительстве: организация и управление : учеб.-метод. пособие. М. : Инфра-Инженерия, 2016. 342 с.
4. Яковенко П. В. Контроль над расходом строительных материалов // Учет в строительстве. [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://e.stroychet.ru/>. Загл. с экрана.

5. Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Госстроя РФ от 05.03.2004 № 15/1 (ред. от 16.06.2014). Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
6. Материалы свои и давальческие. Учет и налогообложение [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://cons-systems.ru/> Загл. с экрана.
7. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : [федер. закон: принят Гос. Думой 21.10.1994]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
8. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
9. Капанина Ю. В. Выполнение работ по «давальческому» договору // Главная книга. 2015. № 15. С. 1–9.
10. Учет давальческих материалов в строительстве [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://nalvest.ru/>. Загл. с экрана.
11. Свешникова О. Н., Лугаськова К. А. Особенности учета и контроля использования строительных материалов // Young Scientist. 2013. № 6 (53). С. 425–428.
12. Галенко В. Ю. Тематический выпуск // Учет в строительстве. 2016. № 11. 96 с.
13. Галенко В. Ю. Тематический выпуск // Бухгалтерский и налоговый учет материалов в строительной организации. 2015. № 8. 115 с.
14. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон: от 21.12.2011 № 402-ФЗ. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
15. Широкобоков В. Г., Грибанова З. М., Грибанов А. А. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие. 2-е изд., стереотип. М. : КноРус, 2016. 668 с.

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

А. С. Долгих, В. В. Кудрявцев

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Раскрываются проблемы, касающиеся оперативного нахождения ошибок в бухгалтерском учете и отчетности и последующего их исправления согласно нормативным документам. Бухгалтерские ошибки имеют обширную классификацию: в зависимости от характера совершения, в зависимости от характера возникновения и их последствий, в зависимости от места возникновения и т. д. Ошибки бывают существенные и несущественные. На примерах показан порядок исправления существенных и несущественных ошибок, совершенных в текущем отчетном периоде и совершенных в прошедшем отчетном периоде. Сделаны выводы по теоретическому и практическому аспекту проблемы исправления ошибок в бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: существенные ошибки, несущественные ошибки, классификация ошибок.

ERROR CORRECTION IN THE ACCOUNTING STATEMENTS

A. S. Dolgikh, V. V. Kudryavtsev

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The author reveals the problems concerning the operative finding of errors in accounting and reporting and their subsequent correction in accordance with normative documents. Accounting errors have an extensive classification: depending on the nature of the commission, depending on the nature of the occurrence and their consequences, depending on the place of origin, etc. Errors can be significant and inessential. The examples show how to correct significant and non-material errors made in the current reporting period and committed in the past reporting period. Conclusions are drawn on the theoretical and practical aspects of the problem of correcting errors in financial statements.

Keywords: significant errors, minor errors, classification of errors.

Актуальность данного исследования заключается в том, что ошибки в бухгалтерской отчетности могут быть совершены на разных этапах ведения бухгалтерского учета и составления отчетности и имеют различную существенность и последствия, например, штрафные санкции.

Бухгалтерская финансовая отчетность составляется в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [3].

Под бухгалтерской отчетностью понимается информация об имуществе по составу и размещению и источникам его формирования, также о результатах хозяйственной деятельности за отчетный период. Бухгалтерская финансовая отчетность выступает завершающим этапом в бухчете и играет важную роль [4]. Поэтому необходимо следить за правильностью составления отчетности и вовремя исправлять найденные ошибки. Сами отчетные формы, которые и представляют собой внешний вид бухгалтерской отчетности, содержатся в приказе Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» [2] и различаются для организаций – субъектов малого предпринимательства и остальных организаций.

Исправление ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности регламентируется ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [1].

Под ошибкой в бухгалтерском учете понимается неверное отражение либо вовсе неотражение фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) организации в бухгалтерском учете и отчетности [8]. Ошибка может заключаться в неправильном применении законодательства о бухгалтерском учете и учетной политике, неточности расчетов, неправильном использовании имеющейся информации. Не являются ошибками неточности или неверное отражение ФХЖ, если они были выявлены при получении новой информации, которая не была доступна на момент заполнения отчетности.

Причинами возникновения ошибок могут быть:

- 1) неверное применение законодательства в бухгалтерском учете;
- 2) неточности в вычислениях;
- 3) неправильная классификация и оценка ФХЖ;
- 4) неверное использование учетной политики.

По характеру совершения ошибки могут быть:

1) преднамеренные (недобросовестные действия бухгалтера); по мнению В. Я. Соколова добиться точного отражения ФХЖ в финансовой отчетности невозможно [9]. Обычно существует два вида их искажения: вуалирование и фальсификация.

Если требования нормативных документов выполняются, но абсолютная истина не достигается, – это вуалирование. Если какие-либо требования нормативных документов не соблюдаются – это фальсификация отчетности;

2) непреднамеренные (могут быть обусловлены неверным применением учетной политики, ошибками в расчетах, неправильной классификацией ФХЖ и т. д.).

В зависимости от характера возникновения и их последствий ошибки делятся:

1) на технические – ошибки в арифметических расчетах;

2) процедурные – ошибки, приводящие в неправильному отражению ФХЖ в бухгалтерском учете или отчетности. К таким ошибкам относятся:

- ошибки при документировании операций;
- ошибки в периоде отражения хозяйственной операции;
- ошибки в корреспонденции счетов;
- ошибки в оценке;
- ошибки в представлении информации [6];

3) ошибки, образующиеся при неправильно настроенных компьютерных программах.

По месту возникновения ошибки могут быть:

- 1) в первичных документах;
- 2) в учетных регистрах;
- 3) в бухгалтерской отчетности;
- 4) в налоговой декларации;
- 5) в системных документах.

По распределению в бухгалтерской информации ошибки могут быть:

- 1) случайными, возникают вследствие невнимательности бухгалтера;
- 2) систематическими, возникают вследствие непонимания бухгалтером правил учета и составления отчетности.

ПБУ 22/2010 подразделяет ошибки на следующие виды:

1) существенные – ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один отчетный период искажает какой-либо показатель отчетности более чем на 5 %;

2) несущественные – если ошибка не соответствует критериям существенности, то она является несущественной.

Ошибки в первичных документах исправляются следующим образом (см. таблицу): нужно зачеркнуть неверную запись одной чертой и сделать правильную запись, указать дату совершения исправления, должность того, кто внес исправление, и его подпись [5].

Порядок исправления ошибок, выявленных в бухгалтерском учете и отчетности

Дата выявления ошибки	Порядок исправления ошибки	
	существенная	несущественная
Ошибка отчетного периода		
Ошибка выявлена до окончания отчетного года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором была выявлена ошибка	
Ошибка выявлена после окончания года, но до даты подписания отчетности	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года	
Ошибка предшествующего периода		
Ошибка выявлена после подписания отчетности, но до даты ее предоставления пользователям	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. Составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлены ошибки
Ошибка выявлена после подписания отчетности, но до даты ее утверждения	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная отчетность заменяет первоначально представленную, а также об основаниях предоставления пересмотренной отчетности	
Ошибка выявлена после утверждения отчетности	Исправляется: 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде; 2) путем пересчета сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности за текущий год	

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Рассмотрим порядок исправления некоторых ошибок на конкретных примерах.

Пример 1. В результате допущенной ошибки в учете организации в феврале 2017 г. повторно были отражены расходы по услугам сторонних организаций в общей сумме 200 000 руб. Ошибка обнаружена при составлении акта сверки и предоставлении его контрагенту в ноябре 2017 г. В бухгалтерском учете в феврале 2017 г. были сделаны следующие записи:

Дт 44 Кт 60 – 100 000 руб. – отражены расходы на услуги сторонних организаций;
Дт 19 Кт 60 – 18 000 руб. – отражен НДС по услугам;
Дт 68 Кт 19 – 18 000 руб. – принят НДС к налоговому вычету;
Дт 44 Кт 60 – 100 000 руб. – отражены расходы на услуги сторонних организаций;
Дт 19 Кт 60 – 18 000 руб. – отражен НДС по услугам;
Дт 68 Кт 19 – 18 000 руб. – принят НДС к налоговому вычету [10].

Независимо от существенности ошибки исправительные записи производятся в момент ее обнаружения (п. 5 ПБУ 22/2010). Данную ошибку можно исправить методом красного сторно. В ноябре 2017 г. в учете были сделаны следующие записи:

Дт 44 Кт 60 – (–100 000 руб.) – отражены услуги;
Дт 19 Кт 60 – (–18 000 руб.) – отражен НДС по услугам;
Дт 68 Кт 19 – (–18 000 руб.) – принят НДС к налоговому вычету.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) [7].

Пример 2. Используем условия примера 1, но ошибка обнаружена не в ноябре 2017 г., а в январе 2018 г. Независимо от существенности ошибки исправительные записи датируются 31 декабря 2017 г. (п. 6 ПБУ 22/2010) методом красного сторно. В учете 31 декабря 2017 г. произведены такие записи:

Дт 44 Кт 60 – (–100 000 руб.) – отражены расходы на услуги сторонних организаций;
Дт 19 Кт 60 – (–18 000 руб.) – отражен НДС по услугам;
Дт 68 Кт 19 – (–18 000 руб.) – принят НДС к налоговому вычету.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты ее представления акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Таким образом, можно сделать вывод, что своевременное нахождение и исправление ошибок в бухгалтерском учете и финансовой отчетности очень важно для бухгалтера. Ошибки имеют обширную классификацию, необходимо уметь различать их и знать, каким образом исправляется та или иная ошибка.

Также различные ошибки были рассмотрены на практических примерах, это позволит закрепить теоретические знания и применить их на практике в бухгалтерской деятельности.

Библиографические ссылки

1. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ

от 28.06.2010 № 63н. Электрон. данные. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/. Загл. с экрана.

2. О формах бухгалтерской отчетности организации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 02.07.2010 № 66н. Электрон. дан. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddf518/. Загл. с экрана.

3. Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 08.11.2010 № 43н. Электрон. дан. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/. Загл. с экрана.

4. Борискова Е. О. Бухгалтерские ошибки и их влияние на достоверность финансовой отчетности // Современный специалист-профессионал: теория и практика. 2017. № 1. С. 180–182.

5. Гамбарян Р. Г., Зиновьева Ю. С. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности // Актуальные проблемы современной экономики. 2015. № 1. С. 88–94.

6. Кувалдина Т. Б. Порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности // Все для бухгалтера. 2013. № 5. С. 17–27.

7. Лемещенко Г. Л., Темченко О. С. Об исправлении ошибок в бухгалтерском учете и отчетности организации // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 14. С. 16–22.

8. Печерская Л. В. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Вопросы применения на практике [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/reporting/a5/669136.html>. Загл. с экрана.

9. Соколов Я. В. Бухгалтерская финансовая отчетность. М. : Магистр, 2009. С. 449–451.

10. Усанов В. А. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению с последними изменениями на 2018 год. М. : Эксмо, 2017. С. 38–39.

© Долгих А. С., Кудрявцев В. В., 2018

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ИНВЕСТОРОМ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

С. В. Еремеева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены вопросы применения инвестором налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в строительной отрасли, основные участники строительного процесса при капитальном строительстве, описана схема их договорных взаимоотношений, приведены условия, при которых инвестор вправе применять вычеты по налогу на добавленную стоимость, описаны особенности применения инвестором вычетов по НДС при строительстве объекта. Выделены случаи, когда и при каких обстоятельствах вычет по НДС не может быть предоставлен.

Ключевые слова: строительство, инвестиционная деятельность, технический заказчик, инвестор, подрядчик, налог на добавленную стоимость, вычеты по НДС.

PARTICULAR ASPECTS OF THE APPLICATION OF TAX DEDUCTION IN RELATION TO VALUE-ADDED TAX IN CONSTRUCTION BY INVESTOR

S. V. Eremeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The given article is devoted to questions of application by the investor of tax deductions under the tax to the added cost in building branch. The article examines the main participants of the construction process in capital construction, describes the scheme of their contractual relationships, describes the conditions under which the investor has the right to apply deductions for the value-added tax, describes the specifics of the application of the investor for VAT deductions for the construction of the facility. In addition, the study describes cases when and under what circumstances a VAT deduction cannot be granted.

Keywords: construction, investment activity, technical customer, investor, contractor, value added tax, deductions for VAT.

Одной из значимых отраслей для экономики нашей страны в настоящее время является строительство. Как отрасль строительство занимается возведением зданий, сооружений, реконструкцией и капитальным ремонтом объектов в различных отраслях хозяйственной деятельности. Во многом от ее состояния зависит развитие смежных отраслей, ориентированных на инвестиционный спрос: металлургии, химической промышленности, производства стройматериалов, лесоперерабатывающей промышленности.

Инвестиции в строительство являются важным фактором развития экономики страны в целом. Инвестиции представляют собой денежные вложения, в результате которых инвесторы получают прибыль, при этом обеспечивая расширение, воспроизводство и поддержание капитала.

Субъектами инвестиционной деятельности, которая осуществляется в виде денежных вложений, являются заказчики, инвесторы, пользователи объектов капитальных вложений и другие. Особо важным участником строительной деятельности является инвестор, так как от него зависит финансирование строительства объекта, при этом инвестор вкладывает собственные средства, которых сейчас недостаточно по причине дефицита денежных средств.

В соответствии с пт. 2 ст. 4 Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» № 39-ФЗ под инвестором понимается лицо, осуществляющее капитальные вложения в основные средства с использованием собственных или привлеченных средств [1].

В настоящее время сотрудники налоговых служб уделяют пристальное внимание организациям, занимающимся строительством, так как данная отрасль имеет длительный (более года) производственный цикл, большое количество участников строительного процесса и особую специфику ведения налогового учета. В строительной деятельности не только выполняются определенные виды работ и услуг, но и осуществляется сотрудничество между различными организациями, которые действуют на разных формах договоров: инвестиционных, агентских, договоров подряда и др. [2]. Перечисленные обстоятельства обуславливают актуальность выбранной темы.

Прежде чем приступить к раскрытию выбранной тематики исследования, необходимо пояснить, о каких участниках строительного процесса пойдет речь и какие договорные взаимоотношения между ними возникают.

Как уже было отмечено выше, инвестором признается юридическое лицо, группа юридических лиц, действующих на основе договора о совместной деятельности, органы государственной или муниципальной власти, которые осуществляют вложения денежных средств в создание объектов капитального строительства. Немаловажную роль играет тот факт, что в дальнейшем инвестор принимает построенную недвижимость в качестве объекта основных средств. Кроме того, строительство осуществляется на земельном участке, который может быть как в собственности у инвестора, так и на праве аренды (субаренды). Организация, осуществляющая строительство на принадлежащем ей земельном участке, согласно ст. 1 п. 16 Градостроительного кодекса РФ именуется застройщиком. Таким образом, инвестор в данной ситуации будет исполнять роль застройщика [3].

При строительстве объектов недвижимости немаловажную роль играет технический заказчик – юридическое лицо, которое осуществляет реализацию инвестиционного проекта по строительству объекта основных средств. Технический заказчик заключает договоры о выполнении инженерных изысканий, готовит и утверждает проектно-сметную документацию, следит за ходом всего строительства, принимает работы от подрядных организаций, подписывает документы, необходимые для получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию, и т. д. Функции технического заказчика, предусмотренные Градостроительным кодексом, может осуществлять сам инвестор, а точнее, его структурное подразделение (отдел капитального строительства, группа технического надзора действующей организации), наделенное необходимыми полномочиями для выполнения возложенных на него функций. Но для раскрытия проблематики данного исследования упустим этот факт.

Технический заказчик может сам осуществлять строительные-монтажные работы, но может и привлекать подрядные организации, которые действуют на основе договора

строительного подряда. Заключенный же договор инвестора с техническим заказчиком в этом случае, согласно гражданскому законодательству, следует признать агентским договором, так как технический заказчик от имени инвестора будет заключать договоры с подрядчиками, поставщиками материалов и оборудования. Если же технический заказчик хотя бы часть строительно-монтажных работ осуществляет лично, тогда его взаимоотношения с инвестором будут регулироваться инвестиционным договором. Более наглядно договорные отношения между участниками строительной деятельности представлены на рис. 1.

Инвестор учитывает все затраты по строительству объекта основных средств на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Строительство объектов основных средств»). На этом субсчете он собирает все затраты по возведению зданий и сооружений: затраты на землеотвод, затраты по разработке проектно-сметной документации и ее экспертизе, затраты по сносу старых зданий и сооружений, затраты на оформление документов на регистрацию права собственности и получение разрешения на ввод в эксплуатацию и др. В соответствии с п. 7 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) [4].

При поступлении построенного объекта инвестор в своих учетных регистрах делает следующие записи:

Д08 К60 – принят объект от технического заказчика (приняты работы (этапы работ), выполненные техническим заказчиком);

Д19 К60 – учтен НДС по принятым работам.

Согласно ст. 171 Налогового кодекса (НК) РФ суммы НДС, предъявленные инвестору заказчиками, подрядными организациями, поставщиками и др. подлежат возмещению, и в учетных регистрах организация инвестор делает запись:

Д68 К19 – предъявленные техническим заказчиком суммы НДС приняты к вычету.

Документом, подтверждающим право на такой вычет по НДС, является счет-фактура, выставленный согласно ст. 172 НК РФ [5]. Поэтому для того чтобы инвестор мог применить налоговый вычет, ему необходимо получить у организации-заказчика (технического заказчика) надлежащим образом оформленный счет-фактуру. Данный документ оформляется на основании счетов-фактур, ранее выставленных подрядчиками, субподрядчиками, поставщиками материалов и оборудования и др. организациями (рис. 2). Счет-фактура составляется техническим заказчиком в двух экземплярах [6]. Первый экземпляр передается инвестору, к нему прикладываются копии счетов-фактур, полученных заказчиком от подрядчиков, субподрядчиков и поставщиков оборудования. Второй экземпляр счета-фактуры регистрируется заказчиком в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Следует также отметить, что суммы НДС, принятые инвестором к возмещению, подлежат восстановлению в том случае, если строящийся объект будет использован для осуществления операций, которые облагаются НДС [7]. В соответствии со ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены к вычету в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров [5].



Рис. 1. Схема договорных взаимоотношений участников строительства при создании объектов производственного назначения

Поэтому инвестор вправе принимать к вычету НДС, предъявленный подрядными организациями и поставщиками оборудования и материалов в течение трех лет после принятия на учет работ по строительству объекта, причем независимо от даты ввода в эксплуатацию. Таким образом, в случае поэтапной сдачи техническим заказчиком работ инвестору последний вправе принять НДС к возмещению в том налоговом периоде, в котором были приняты этапы выполненных работ от организации заказчика, и не дожидаться момента ввода в эксплуатацию [8].

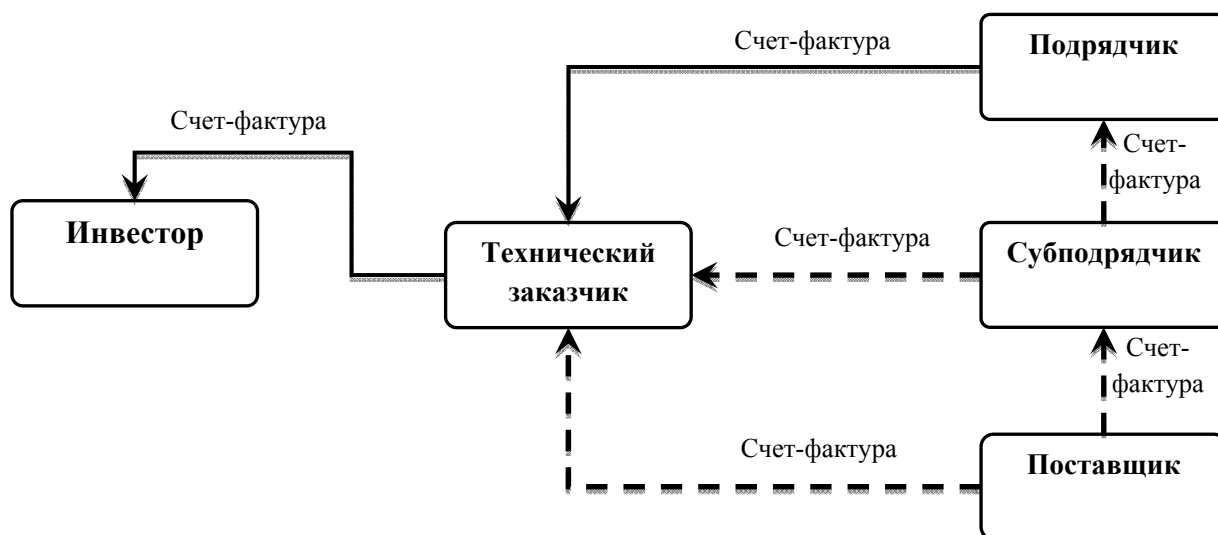


Рис. 2. Схема выставления счетов-фактур

По большому счету, ситуация с возмещением НДС у инвестора понятна, но на практике не всегда такой сложный вид деятельности, как капитальное строительство, проходит гладко. Нередки ситуации, когда под воздействием различных факторов и обстоятельств происходит расторжение инвестиционных договоров. Может ли инвестор в этом случае претендовать на возмещение НДС по уже принятым этапам строительно-монтажных работ? Возвращаясь к предыдущим выводам, можно сказать, что если инвестиционным договором предусмотрена поэтапная сдача работ техническим заказчиком и стоимость таких работ может быть определена, то при принятии к учету выполненных работ по таким этапам и оформлении надлежащим образом счетов-фактур, даже при расторжении договора, инвестор имеет право на вычет по НДС. Однако если договором не предусмотрена поэтапная сдача, объект должен быть принят по завершению всего строительства, в процессе этого инвестиционный договор расторгается и работы не приняты инвестором, то, соответственно, возместить такой НДС из бюджета будет нельзя [9].

В продолжение рассмотрения ситуации при расторжении инвестиционного договора с заказчиком возникает еще один вопрос: что делать с недостроенным объектом капитального строительства? Необходимо в кратчайшие сроки принять решение о заключении нового инвестиционного договора с другим заказчиком либо принять решение о консервации недостроенного объекта. Расходы на консервацию недостроенного объекта включаются в первоначальную стоимость этого объекта [10]. Вычеты по НДС, которые возникают в связи приобретением материалов, услуг подрядных организаций, необходимых при консервации, в соответствии с пунктом 6 ст. 171 НК РФ, предусмотрены только в тех случаях, когда такие материалы, работы и услуги используются для осуществления операций, облагаемых НДС. То есть для того чтобы предъявить НДС по

произведенным расходам на консервацию к возмещению из бюджета, необходимо данные расходы включить в первоначальную стоимость объекта капитального строительства при принятии его к учету.

В завершение исследования стоит немного остановиться на ситуациях, когда налоговые вычеты по НДС не предоставляются. Например, при строительстве инвестором жилых домов или жилых помещений не для продажи, а для собственных нужд или своих сотрудников, НДС не может быть принят к возмещению из бюджета. Согласно п. 3 ст. 149 НК РФ операции по реализации жилых домов, жилых помещений, а также долей в них не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость [5]. Соответственно технический заказчик при передаче (реализации) построенного объекта в собственность инвестору не уплачивает НДС в бюджет. И организация-инвестор поэтому не может предъявить такой НДС к вычету.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ : [принят ГД ФС РФ 01.11.2001 : в ред. от 28.03.2017 № 39-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
3. Российская Федерация. Законы. Градостроительный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2004 № 190-ФЗ : [принят ГД РФ 22.12.2004 : в ред. от 29.07.2017 № 218-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
4. Российская Федерация. М-во финансов. Учет основных средств [Электронный ресурс] : Положение по ведению бухгалтерского учета (ПБУ 6/01) : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30.03.2001 № 26 н. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
5. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ : [принят ГД ФС РФ 19.07.2000: в ред. от 29.07.2017 № 254-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
6. Особенности учета НДС в строительстве [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://bsprofi.ru/articles/osobennosti-ucheta-nds-v-stroitelstve/>. Загл. с экрана.
7. Строительство: особенности исчисления НДС [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: https://rosco.su/press/stroitelstvo_osobennosti_ischisleniya_nds/. Загл. с экрана.
8. НДС при строительстве порядок исчисления и вычета [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <https://paruscbp.ru/poleznaya-informaciya/nds-pri-stroitelstve-poryadok-ischisleniya-i-vycheta.html>. Загл. с экрана.
9. Вычет НДС при капитальном строительстве [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://kontursverka.ru/stati/vychet-nds-pri-kapitalnom-stroitelstve>. Загл. с экрана.
10. Расторжение инвестиционного договора: вопросы исчисления НДС [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <https://www.glavbukh.ru/art/23128-rastorjenie-investitsionnogo-dogovora-voprosy-ischisleniya-nds>. Загл. с экрана.

ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ НЕФТЕСЕРВИСА В РОССИИ

Г. И. Золотарева, Т. А. Одинец, С. А. Томко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Описаны особенности деятельности предприятий, предоставляющих услуги нефтегазового сервиса, а также тенденции их развития в последние годы. Проведенное исследование деятельности предприятий российского нефтегазового сектора экономики, описанных в экономической литературе классификаций позволило выявить актуальные на сегодняшний день проблемы их развития. На основе проведенного анализа условий кредитования организаций данной отрасли и их налоговой нагрузки предлагаются пути совершенствования системы государственной поддержки нефтесервиса в части повышения доступности банковских кредитов и изменения налогового бремени, соответственно.

Ключевые слова: нефтегазовый сервис, особенности деятельности.

THE PECULIARITIES OF ACTIVITY AND THE PROBLEMS OF DEVELOPMENT OF THE OILFIELD SERVICE IN RUSSIA

G. I. Zolotareva, T. A. Odinets, S. A. Tomko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article reviews the activity peculiarities of enterprises providing oil and gas services and also its development trends in recent years. The conducted research of Russian oilfield service economical sector and described classifications in the economic literature had made it possible to identify the current problems of its development. Based on the analysis of credit conditions for the industry participants and their tax burden the ways of the system of state support for the oilfield service improving in terms of increasing the availability of bank loans and changing the tax burden, respectively are suggested.

Keywords: the oilfield service, the activity peculiarities.

Нефтегазовая отрасль в России до сих пор остается одним из главных источников наполняемости доходной части бюджета, в этой связи выбранный курс на импортозамещение оказывает положительное влияние на развитие деятельности всех предприятий, имеющих отношение к данной отрасли, включая обслуживающие. Так, утраченная с введением антироссийских экономических санкций возможность приобретения высокотехнологичного зарубежного оборудования, технологий, программного обеспечения

и т. п. вызвала увеличение спроса на отечественные продукцию и услуги в области добычи, переработки и потребления нефти и газа.

Организации, осуществляющие обслуживающую по отношению к добыче деятельность, относятся к так называемому сектору нефтесервиса.

Хотя выделение данных организаций в отдельные обслуживающие по отношению к добыче предприятия экономически оправдано, в Российской Федерации рынок нефтесервисных услуг сформировался относительно недавно, к началу XXI века, поскольку изначально нефтедобывающие компании были ориентированы на создание крупных интегрированных структур, включающих в себя организации, выполняющие всю цепочку работ – от проведения изысканий и финансирования этих работ до реализации сырой нефти и природного газа или продуктов переработки нефти.

В то же время специалисты отмечают, что наметилась обратная тенденция, а именно: сокращение доли независимых предприятий на рынке нефтесервиса и увеличение доли нефтесервисных компаний, напрямую принадлежащих или аффилированных с нефтегазовыми [1].

В настоящее время нефтесервисными услугами в России занимаются около 300 крупных и средних организаций [2]. Часть из них являются подразделениями вертикально-интегрированных нефтяных компаний; часть – самостоятельными, но аффилированными по отношению к добывающим компаниям организациями; часть – это независимые организации, которые осуществляют свой самостоятельный бизнес и не имеют тесных связей с определенными нефтедобывающими компаниями.

Достаточно часто услуги нефтесервиса предоставляют организации, имеющие определенную долю иностранного участия в своем капитале (М. Келлер в своей работе [3] отмечает, что данные организации в 2013 г. выполняли более 65 % объема нефтесервисных работ в России).

Перечень нефтесервисных услуг, которые они осуществляют, включают создание и обслуживание инфраструктуры месторождений; установку и ремонт оборудования скважин; транспортные услуги и т. п. Некоторые промышленные предприятия, производящие нефтегазовое оборудование, осуществляют услуги по его установке, замене, ремонту и контролю параметров работы данного оборудования в процессе его эксплуатации, что позволяет также относить их к категории нефтесервиса.

В экономической и научной литературе приводятся различные виды и классификации нефтесервисных услуг.

Туктаров С. Р., Большакова О. И., Чуев Д. Е. в своих работах выделяют 9 групп, каждая из которых представляет собой отдельный подсектор [4; 5]:

- бурение и сопутствующие работы;
- сейсмические исследования;
- геофизические работы;
- капитальное строительство инфраструктуры (дороги и прочие объекты);
- ремонт скважин (текущий и капитальный);
- услуги технологического и общего транспорта;
- повышение нефтеотдачи пластов (в частности, гидравлический разрыв пласта (ГРП));
- производство, обслуживание и ремонт нефтепромыслового оборудования;
- производство химических реагентов и растворов.

О. В. Томазова представляет иную структуру услуг сервисного производства [6]:

- бурение (разведочное, поисковое, эксплуатационное);
- непромысловое строительство (строительство и ремонт трубопроводов, ремонт и содержание дорог, работы природоохранного направления, общестроительные работы, антикоррозионная изоляция труб);

- транспортно-технологическое обслуживание (грузоперевозки, пассажироперевозки, услуги по предоставлению спецтехники);
- ремонт скважин (капитальный и текущий ремонт скважин, подготовка скважин к ГРП, освоение скважин после ГРП);
- ремонт и обслуживание нефтепромыслового оборудования (сервисное обслуживание и прокат насосов, ремонт электрооборудования и высоковольтных линий, изготовление запасных частей).

Крюков В. А. и Токарев А. Н. все нефтесервисные работы и услуги с точки зрения наукоемкости условно разделяют на три группы [7]:

- типовые нефтесервисные работы и услуги (например, бурение наклонных и горизонтальных скважин обычной протяженности);
- высокотехнологичные работы и услуги прорывного характера (связанные, например, с вовлечением в хозяйственный оборот новых источников сырья);
- нестандартные работы и услуги (например, бурение сверхпротяженных горизонтальных скважин, освоение и испытание скважин на сверхбольших глубинах).

К основным особенностям деятельности организаций нефтесервиса можно отнести следующие:

- высокие затраты на техническое перевооружение и развитие технологий (НИОКР), подготовку и переподготовку персонала;
- длительный период окупаемости приобретаемого нефтегазового оборудования (часто оборудование покупается под конкретный проект);
- зависимость выполняемых видов работ и услуг от специфики обслуживаемых объектов, этапов их освоения, районов размещения;
- постоянное изменение дислокации выполняемых работ;
- вахтовый метод работы;
- влияние климатических условий на порядок проведения работ, оказания услуг;
- получение заказов на выполнение видов работ и услуг через участие в торгах.

Специалисты выделяют несколько существенных проблем, которые предстоит решить организациям отечественного нефтесервиса для того, чтобы обеспечить их конкурентоспособность [2; 8; 9]:

- необходимость постоянного обновления оборудования и совершенствования технологий;
- нехватка собственных средств на обновление парка оборудования, развитие технологий;
- низкая инвестиционная привлекательность;
- высокая налоговая нагрузка.

В решении указанных проблем существенную поддержку может оказать совершенствование механизма кредитования, антимонопольной и налоговой политики, мер технического регулирования (норм и регламентов) и научно-технической политики, государственной поддержки [2].

Одной из наиболее значимых проблем, которые сдерживают развитие отечественных организаций нефтесервиса, является необходимость постоянного обновления своего оборудования.

В период 1990–2010 гг., по данным проведенных исследований [3], многие российские организации нефтесервиса использовали в своей работе оборудование, либо выпущенное еще в советский период (уровень его износа приближается к критическим значениям), либо приобретенное за рубежом (в основном американского и немецкого производства). В настоящее время значительно увеличилась доля организаций, которые активно проводят обновление и модернизацию своего оборудования.

В данный момент процентные ставки банковских кредитов, которые используются указанными организациями, для сохранения своих позиций на рынке в среднем составляют 15 % [10], в то время как иностранные организации имеют возможность кредитования за рубежом по более низким ставкам (2–4 %). Кроме того, российские банки предъявляют достаточно высокие требования к обеспечению (тройное обеспечение обязательств, непринятие нефтяного оборудования как неликвидного, занижение стоимости залогового имущества в 2–3 раза по уже заключенным договорам), поскольку они ориентированы на сотрудничество с крупными предприятиями [11]. В этих условиях небольшие сервисные организации испытывают недостаток в инвестиционных средствах либо вынуждены их брать под более высокий процент.

Хорошую поддержку организациям отечественного нефтесервиса могут оказать целевые программы государственной поддержки федерального уровня, направленные на обновление и техническое перевооружение производственных мощностей как самих обслуживающих производств, так и непосредственно добывающих и перерабатывающих компаний. Это могут быть целевые субсидии на приобретение и модернизацию оборудования, субсидирование из бюджета части процентной ставки коммерческого кредита.

Еще одним способом поддержки организаций отечественного нефтесервиса может стать совершенствование системы налогообложения.

В настоящее время основная налоговая нагрузка организаций нефтесервиса, находящихся на общей системе налогообложения, приходится на следующие налоги и платежи:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- налог на прибыль организаций;
- налог на имущество организаций и транспортный налог;
- земельный налог;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов, за исключением твердых коммунальных отходов.

Нефтесервисные организации получают плату за оказанные услуги или выполненные работы, как правило, не сразу по окончании работ, а через 2–3 месяца после подписания акта, что обусловлено условиями договоров, предлагаемых заказчиками. Поэтому, в течение 3–4 месяцев они испытывают финансовые трудности, в том числе вызванные необходимостью уплаты налогов [11]. Есть два пути влияния на эту ситуацию:

- разрешить организациям определять порядок доходов и расходов кассовым методом без учета ограничения по сумме выручки от реализации услуг либо предоставлять организациям отсрочку по уплате НДС под гарантию правительства страны или региона;
- обеспечить исключение из тендерных условий и договоров на поставку продукции требований со стороны заказчика об отсрочке платежей за поставленную продукцию или выполненные услуги на срок более 30 дней.

Такой инструмент, как отмена отсрочки платежей, выглядит более простым, но нефтяные компании добровольно не согласны производить оплату раньше без снижения цены на услуги нефтесервиса.

Несмотря на то что организации нефтесервиса имеют непосредственное отношение к экономическим субъектам, осуществляющим добычу нефти и газа, они не являются плательщиками налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Планируемое введение (согласно принятому Госдумой законопроекту с 1 января 2019 года) налога на дополнительный доход, который планируется взимать с доходов

от продажи нефти за вычетом экспортной пошлины, НДС и расходов на добычу и транспортировку, распространяется на добывающие организации, осуществляющие работу на определенных месторождениях [12]. Предполагается даже, что переход нефтяных компаний на данную систему может положительно повлиять на организации сервиса: компаниям невыгодно будет экономить на услугах, тем самым сокращая затраты, когда можно, наоборот, повышать объемы услуг сервиса с целью снижения налога (если не будут использоваться услуги только аффилированных организаций) [13].

К иной возможной мере поддержки отечественного нефтесервиса с помощью налоговых инструментов регулирования можно отнести предоставление права уменьшать налоговую базу для исчисления налога на прибыль на размер реинвестированной прибыли. Можно отметить, что по новой норме (с 1 января 2018 года) налогоплательщик имеет право уменьшить налог на прибыль на инвестиционный налоговый вычет, который предоставляется в сумме не более 90 % расходов на покупку основных средств стоимостью свыше 100 000 рублей, относящихся к III–VII амортизационным группам. Также в вычет включаются расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение основных средств [14].

Реализация предложенных мер по совершенствованию системы государственной поддержки отечественного нефтесервиса в направлениях повышения доступности банковского кредитования и изменения налоговой нагрузки в совокупности с иными инструментами поддержки может позволить отрасли развиваться и расти, стать надежной опорой всей нефтегазовой промышленности, а также предполагает ряд положительных социально-экономических эффектов.

Библиографические ссылки

1. Исследование российского нефтесервисного рынка в 2016–2017 гг. [Электронный ресурс]. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/11/ru-ru-oilfield-service-companies.pdf> (дата обращения: 14.03.2018).
2. Токарев А. Н. Нефтесервис как основа инновационного развития нефтяной промышленности // Сибирская финансовая школа. 2014. № 4 (105). С. 91–99.
3. Келлер М. Нефтесервис ждет поддержки Минэнерго. Ежедневная деловая газета РБК [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/newspaper/2013/09/25/56c0bfa19a7947299f72dcfa> (дата обращения: 15.03.2018).
4. Туктаров С. Р., Большакова О. И. Состояние и перспективы развития рынка нефтесервисных услуг в России // Вестник университета. 2016. № 12. С. 32–37.
5. Чуев Д. Е. Перспективы развития мирового рынка нефтесервисных услуг // Бурение и нефть. 2012. № 8. С. 12–15.
6. Томазова О. В. Становление и развитие нефтегазового сервиса / О. В. Томазова // Вестник Самарского гос. технич. ун-та. Серия: Экономические науки. 2013. № 2 (8). С. 141–146.
7. Крюков В. А., Токарев А. Н. Особенности пространственного развития нефтегазового сервиса: глобальные тенденции и уроки для России // Регион. 2017. № 3 (95). С. 189–212.
8. Мучкин К. П. Проблемы развития российской нефтяной промышленности в условиях международных санкций // Территория новых возможностей. Вестник Владивосток. гос. ун-та экономики и сервиса. 2015. № 4. С. 90–103.
9. Нефтесервис: не обижайте «малышей» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.assoneft.ru/activities/press-centre/tek/4432> (дата обращения: 15.03.2018).

10. Какие проценты по кредиту для юридических лиц? KreditorPro [Электронный ресурс]. URL: <http://kreditorpro.ru/procentnaya-stavka-v-bankax-po-kreditu-dlya-yuridicheskix-lic> (дата обращения: 15.03.2018).

11. Криницкая Т. Реформы нефтесервиса // Тюменский бизнес-журнал. 2015. № 9. С. 18–19.

12. Минэнерго не видит препятствий для перехода Новопортовского месторождения Газпромнефти на НДС. Информационное агентство «Neftegaz.RU» [Электронный ресурс]. URL: <https://neftegaz.ru/news/view/169732-Minenergo-ne-vidit-prepyatstviy-dlya-perehoda-Novoportovskogo-mestorozhdeniya-Gazprom-nefti-na-NDD> (дата обращения: 04.04.2018).

13. Милов В. Игры с затратами: к чему приведет изменение налогообложения нефтяной отрасли // Forbes [Электронный ресурс]. URL: <http://www.forbes.ru/biznes/338185-igry-s-zatratami-k-chemu-privedet-izmenenie-nalogooblozheniya-neftyanoy-otrasli> (дата обращения: 16.03.2018).

14. Налог на прибыль: с 2018 года у организаций появится право на инвестиционный вычет // Интернет-ресурс для бухгалтеров «Бух.1С» [Электронный ресурс]. URL: https://buh.ru/news/uchet_nalogi/62158 (дата обращения: 16.03.2018).

© Золотарева Г. И., Одинец Т. А., Томко С. А., 2018

ВЫБОР МЕТОДА ОЦЕНКИ ТОВАРОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

А. Ю. Зубкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Раскрывается проблема выбора метода оценки товаров в бухгалтерском учете в организациях розничной торговли. Данная проблема рассматривается на основании двух методов оценки: продажной и покупной. Представлен учет движения товаров в организациях розничной торговли по покупным и продажным ценам, приведены типовые проводки, которыми учитывают движение товаров. Также были выявлены факторы, влияющие на выбор оценки товаров, представлены преимущества и недостатки каждого метода. Представлена формула расчета розничной цены при учете товаров в продажных ценах.

Ключевые слова: розничная торговля, бухгалтерский учет, торговая наценка, товар.

THE CHOICE OF METHOD OF VALUATION OF GOODS IN THE ACCOUNTING IN RETAIL ORGANISATIONS

A. U. Zubkova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article reveals the problem of choosing the method of valuation of goods in accounting in retail organizations. This problem is considered on the basis of two evaluation methods: selling and buying. Presented account for the movement of goods in retail trade organizations for the purchase and sale prices, given the standard transactions that take into account the movement of goods. Also, the factors influencing the choice of product evaluation were identified, the advantages and disadvantages of each method are presented. The formula for calculating the retail price when accounting for goods in sales prices is presented.

Keywords: retail trade, accounting, trade margin, goods.

Розничная торговля занимает значимое место в экономике страны и регулируется различными законодательными актами [1; 2; 3]. Перед предприятиями, специализирующимися на торговле товарами, возникает задача выбора оценки товарных запасов в бухгалтерском учете. Актуальность темы работы состоит в том, какую оценку товаров выбрать предприятиям розничной торговли. Ведь от выбора той или иной оценки будет зависеть правильность учетных данных по наличию и движению товаров в учете предприятия, а следовательно, и формирование бухгалтерской и финансовой отчетности. Рассмотрим выбор учетной цены товаров на примере розничной торговли.

Согласно приведенному определению понятия розничная торговля – вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности [2].

В торговле существуют особенности учета в силу специфики хозяйственных операций, связанных с приобретением товаров по оптовым и их продажей по розничным ценам. Наличие и движение товаров в торговле учитывают на сч. 41 «Товары». В организации розничной торговли в учете к счету 41 «Товары» открывается субсчет 2 «Товары в розничной торговле», на котором отображаются данные по наличию и движению товаров в организации. Товары, в зависимости от выбранного организацией метода оценки товаров в учете, учитываются по покупной или продажной стоимости [6, с. 65].

ПБУ 5/01 гласит, что «товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок)» [4].

Исходя из ПБУ 5/01 организации розничной торговли могут выбрать один из двух вариантов оценки товаров в бухгалтерском учете: либо по покупной, либо по продажной цене. Выбранный метод оценки учета товаров должен быть обязательно закреплён в учетной политике предприятия.

Учет товаров по покупным ценам в организациях розничной торговли не вызывает каких-либо сложностей, если организация применяет автоматизированный учет. Эта форма учета на практике в настоящее время получает все более широкое распространение. К автоматизированному учету относят использование внутри организации программного обеспечения, которое позволяет вести бухгалтерский учет товаров, начиная от их поступления от поставщиков заканчивая их реализацией покупателям. Использование специального оборудования по считыванию штрих-кодов товаров, программного обеспечения и фискальных аппаратов облегчает ведение учета в организации, тем самым уменьшая риск появления ошибок в учете [8, с. 43].

При поступлении товара от поставщика специальное устройство сканирует данные штрих-кода, который производители или сотрудники, принимающие товар, наносят на упаковку, товарные ярлыки или на сам товар. Этот код содержит информацию о стране производства, изготовителе или продавце, наименовании, расфасовке товара и прочих его характеристиках. Так, вся информация о поступивших товарах заносится в единую базу данных, которая постоянно обновляется. При продаже товара информация о нем таким же образом вносится в базу данных. Покупатель предъявляет кассиру отобранный для покупки товар, кассир считывает информацию о нем специальным сканером. При этом чек контрольно-кассовой машины содержит полную информацию о продаже: наименование, количество, цена и стоимость товара по розничным ценам. Информация о проданном товаре в учетных ценах формируется автоматизированным способом и всегда может быть получена в виде отчета за любой период [8, с. 43].

Полная автоматизация процесса движения товара от поступления до конечной реализации позволяет оперативно учитывать в бухгалтерской программе каждую проданную единицу товара по покупной цене [9].

Для таких организаций правильнее будет выбрать в качестве учетной цены в учете покупную стоимость товаров, так как при составлении товарных отчетов будут отображены движение товаров и наценка на них. Можно устанавливать на каждую группу товаров разные наценки, и при реализации расчет наценки на данные товары будет произведен правильно.

Этот способ учета стоимости товара является слишком дорогостоящим для установки и применения предпринимателями, торгующими товарами небольшого ассортимента в маленьких магазинчиках. Поэтому стоит учитывать такой фактор, как размер

торговой деятельности, при выборе метода оценки товаров в учете, ведь малым предприятиям приходится либо ежедневно пересчитывать остатки и применять формулу балансовой увязки, либо учитывать товар по продажным ценам [8, с. 43].

Если организацией выбран учет товаров по покупным ценам, то предполагается использование количественно-стоимостной схемы учета движения и остатков товаров в разрезе каждого наименования товара, так как такая схема учета товаров применяется организацией при учете товаров по покупным ценам [10].

Если предприятие розничной торговли выбирает метод оценки товаров в учете по продажным ценам, то для целей налогообложения учет товаров ведется исключительно по покупным ценам, что свидетельствует о двойном учете операций по движению товаров [9].

При применении в учете оценки товаров по продажным ценам в качестве учетных в организации используется стоимостная схема учета товаров, которая применяется по всем товарам, без разделения по наименованиям [10].

Организация розничной торговли приходит к товарам сразу по розничным ценам и по розничным же ценам списывает их с учета при реализации.

В отличие от учетной оценки товаров по покупным ценам, в учете к счету 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле», на котором учитываются товары по продажным ценам, открывается счет 42 «Торговая наценка». Использование регулирующего счета 42 «Торговая наценка» сводится к обобщению данных о торговой наценке на товар [5].

Торговая наценка – это добавленная стоимость к покупной цене товара, предназначенная для возмещения торговых расходов, которые понесла торговая организация, получение прибыли и уплаты косвенных налогов [6, с. 66].

При определении продажной цены товара бухгалтер вначале должен определить фактическую стоимость покупки товара. Следующим шагом будет определение размера торговой наценки (скидки). Затем рассчитывается сумма налога на добавленную стоимость, которую организация розничной торговли должна заплатить в бюджет при реализации товара.

Формула расчета розничной цены выглядит следующим образом:

$$PC = (CT + TH) + НДС (\%) \cdot (CT + TH),$$

где ЦТ – цена товара по счету 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»; ТН – торговая наценка; НДС (%) – ставка НДС.

Для того чтобы рассчитать покупную стоимость товаров, необходимо вычесть сумму торговой наценки, отражаемой на счете 42 «Торговая наценка», из цены реализации товара, которая учитывается по счету 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» [8, с. 45].

При выборе данного метода оценки торговая наценка усредняется, т. е. берется средняя исходя из всех поступлений и наценок на товар.

Учет товаров по продажным ценам удобен тем, что в любое время можно проконтролировать объем продаж и списания товаров с материально ответственных лиц.

Ниже приведена корреспонденция счетов по учету движения товаров с использованием двух вариантов оценки товаров (табл. 1) [6, с. 68].

В табл. 1 представлены типовые проводки по учету движения товаров в разрезе разных учетных цен. Так, при выборе метода учета товаров по продажным ценам сумма торговой наценки отображается отдельной проводкой. При выборе метода учета по покупным ценам будет списываться покупная стоимость товара.

В табл. 2 сгруппированы преимущества и недостатки двух вариантов оценки товаров. У каждого из методов есть свои плюсы и минусы. Исходя из рассмотренных преимуществ и недостатков методов оценки товаров в учете организации розничной торговли на свое усмотрение выбирают тот или иной вариант оценки.

Таблица 1

Проводки по учету движения товаров по разным учетным ценам

Содержание хозяйственной операции	Вариант по покупной оценке		Вариант по продажной оценке	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Поступление товаров от поставщика	41-2	60	41-2	60
Учен НДС по поступившим товарам	19-3	60	19-3	60
Отражена торговая наценка на товары			41-2	42
Учены транспортные расходы	44	60	44	60
Учен НДС по транспортным расходам	19-3	60	19-3	60
Оплата товаров	60	51	60	51
Оплата транспортных расходов	60	51	60	51
Сумма НДС принята к вычету	68	19-3	68	19-3
Отражена выручка от реализации товаров покупателю	62	90-1	50	90-1
Списана стоимость товара	90-2	41	90-2	41
Отражено сторно торговой наценки			90-2	42
Начислен НДС с продажи	90-3	68	90-3	68
Учены расходы на продажу	90-2	44	90-2	44
Отражена прибыль	90-9	99	90-9	99
Отражен убыток	99	90-9	99	90-9

Таблица 2

Преимущества и недостатки методов оценки товаров

Метод оценки товаров по покупным ценам				
Преимущества	Не нужно каких-либо дополнительных расчетов до доведения продажной цены	Переоценка товаров не отражается в бухгалтерском учете	Нет необходимости в использовании счета 42 «Торговая наценка»	Отсутствие дополнительных расчетов по определению суммы валовой прибыли
Недостатки	Дополнительные расчеты по определению стоимости реализованных товаров, подлежащих списанию со счета 41 «Товары»	Сложность определения учетного остатка товаров в любой момент времени		
Метод оценки товаров по продажным ценам				
Преимущества	Способность определения учетного остатка товаров в любой момент времени	Возможность определения стоимости реализованных товаров, подлежащих списанию со счета 41 «Товары»		
Недостатки	Дополнительная работа по доведению цены товаров до продажных	Использование счета 42 «Торговая наценка»	Отражение переоценки товаров в учете	Дополнительные расчеты по определению суммы валовой прибыли

Каждый метод учетной цены имеет свои преимущества и недостатки. При учете по продажным ценам легко проводить инвентаризацию, но необходимо постоянно сле-

доть за тем, чтобы не было отрицательных остатков в случае допущенной ошибки при приемке и оприходовании товара.

Выбор метода оценки товаров зависит от ряда различных факторов:

- размера торговли;
- наличия автоматизированной системы;
- схемы учета товаров.

Если организация розничной торговли имеет небольшой ассортимент товаров, то использование автоматизированной системы учета будет затратным для нее. Поэтому такой организации больше подойдет оценка товаров по продажным ценам.

Если же организация ведет автоматизированную форму учета, то в такой организации целесообразно использовать в учете в качестве учетной цены товара покупную стоимость.

Схема учета товара также влияет на выбор того или иного метода. Так, при стоимостном учете на практике используется метод оценки по продажной стоимости, при натурально-стоимостном учете – по покупной стоимости.

Таким образом, выбор того, учитывать ли товар по покупным ценам или по продажным, остается за организацией. Это решение является самостоятельным и независимым, хотя существуют факторы, которые влияют на выбор той или иной оценки товара, и их не стоит игнорировать. Какой оценке отдать предпочтение, решают только главный бухгалтер и руководитель организации.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ. [Принят ГД ФС РФ 01.11.2001, в ред. от 05.05.2014 № 124-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.

2. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования торговой деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.

3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 : приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806).

5. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 № 94н. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.

6. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. пособие. М. : Вузовский учебник : Инфра-М, 2015. 352 с.

7. Бережной В. И., Суспицына Г. Г., Бигдай О. Б. Бухгалтерский учет: учет оборотных средств. М. : Инфра-М, 2016. 192 с.

8. Варламов С., Марчук М. В. Бухгалтерский учет в торговле. СПб. : Питер, 2013. 128 с.

9. Боркова Н. С. Проблемы выбора учетной цены на товары в розничной торговле // Universum: Экономика и юриспруденция. 2017. № 6(39). С. 4–7.

10. Понятие покупной, продажной цены, торговой наценки. Порядок формирования свободной рыночной цены на товар [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.bukvi.ru/>. Загл. с экрана.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ ЗАГОТОВИТЕЛЬНО-СКЛАДСКОГО ПРОЦЕССА

Т. Б. Зыкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

В настоящее время все большую значимость приобретает проведение управленческого аудита как одного из инструментов повышения эффективности бизнеса. С другой стороны, актуальным является процессный подход к управлению организациями, в соответствии с которым деятельность любого экономического субъекта может быть представлена в виде совокупности бизнес-процессов. Одним из основных является заготовительно-складской процесс, обеспечивающий функционирование производственных и обслуживающих процессов организаций. В статье исследуются вопросы методологии управленческого аудита заготовительно-складского процесса, рассмотрен порядок проведения управленческого аудита, выделены и раскрыты этапы его проведения, исследованы организационный, экономический и социальный аспекты эффективности процесса и способ оценки этой эффективности в рамках управленческого аудита, приведены требования к составлению итогового отчета по результатам управленческого аудита.

Ключевые слова: методология, управленческий аудит, заготовительно-складской процесс, эффективность, отчет.

MANAGEMENT AUDIT OF THE STORAGE AND WAREHOUSE PROCESS

T. B. Zyкова

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Nowadays, it is becoming increasingly important to conduct management audits as one of the tools to improve business efficiency. On the other hand, the process approach to the management of organizations is relevant, according to which the activities of any economic entity can be represented as a set of business processes. One of the main is the procurement and warehouse process, which ensures the functioning of production and service processes of organizations. In the article the questions of methodology of managerial audit of the storage and warehouse are investigated, the order of carrying out managerial audit is considered, six stages of its carrying out are allocated and revealed, organizational, economic and social aspects of efficiency of process and the way of estimation of this efficiency within the framework of management audit are investigated, requirements to drawing up the final report by results of managerial audit are given.

Keywords: methodology, management audit, the storage and warehouse process, efficiency, report.

Управленческий контроль – это процесс, обеспечивающий достижение предприятием поставленных целей, включающий сбор, обработку и анализ информации о деятельности предприятия и его подразделений, сравнение с плановыми показателями, выявление отклонений, анализ их причин, разработку мероприятий для достижения заданного состояния [5, с. 236]. Одной из форм управленческого контроля является управленческий аудит.

Управленческий аудит – это не только исследование учетной подсистемы, где фиксируются свершившиеся факты хозяйственной деятельности, но и процесс принятия управленческих решений при планировании и контроле качества выполнения процедур. Становление и развитие управленческого аудита как в западноевропейских странах, так и в России, обусловлено совершенствованием управленческого учета, разработкой новых технологий и методик управления экономическими субъектами [2]. В последнее время внимание исследователей уделяется проведению аудита бизнес-процессов.

Бизнес-процессы играют весьма важную роль, охватывают все экономические субъекты, независимо от их масштабов и видов коммерческой деятельности. Бизнес-процессы можно выделить практически в любых отраслях экономики и формах собственности. Важное значение они приобретают в условиях рыночной конкуренции, развития информационных технологий, когда организации испытывают потребность в эффективном управлении, повышении прозрачности деятельности. Эта потребность связана, прежде всего, с необходимостью увеличения доходности деятельности организаций, с ростом их инвестиционной привлекательности, расширением имеющихся преимуществ и возможностей.

Управленческий аудит определяется как комплексная система мероприятий, направленная на определение бюджетной, коммерческой и социальной эффективности функционирования коммерческой организации в текущем периоде через стратегическое и тактическое управление их производственной, коммерческой и социальной деятельностью с последующей разработкой программных действий, направленных на устранение выявленных в этой системе существенных недостатков [7].

В исследованиях отечественных и зарубежных авторов вопросы методики проведения управленческого аудита (как в целом, так и заготовительно-складских процессов, в частности) не получили должного освещения (есть пока лишь методика управленческого аудита персонала), в связи с чем проблема разработки методики управленческого аудита приобретает особую актуальность. По мнению О. А. Александрова, изучение и анализ снабжения и сбыта имеют приоритетное значение в процессе проведения управленческого аудита на всех уровнях управления экономическим субъектом [2]. Старикова А. А. выделяет изучение снабженческо-сбытовой подсистемы, учетно-аналитической подсистемы и иных элементов системы управления в качестве одной из основных задач управленческого аудита [8].

Управленческий аудит как динамический процесс и система со своей спецификой содержания и формы связан с использованием средств и предметов труда. Потребность в проведении управленческого аудита заготовительно-складского процесса возникает в тот момент, когда организация достигает предела в дальнейшем совершенствовании своих процессов и ей требуется поддержка для перехода на новый этап. В этом случае аудиторы помогают найти пути мобилизации всех имеющихся ресурсов для улучшения функционирования процесса.

Управленческий аудит основан на методологии ситуационного подхода к управлению, при котором специфика и формы исследования в основном определяются характером объекта и предметом аудита [6].

Процесс управленческого аудита состоит из нескольких этапов: подготовительный; собственно этап проведения управленческого аудита; заключительный [1].

Основные этапы управленческого аудита заготовительно-складского процесса обозначены на рис. 1.

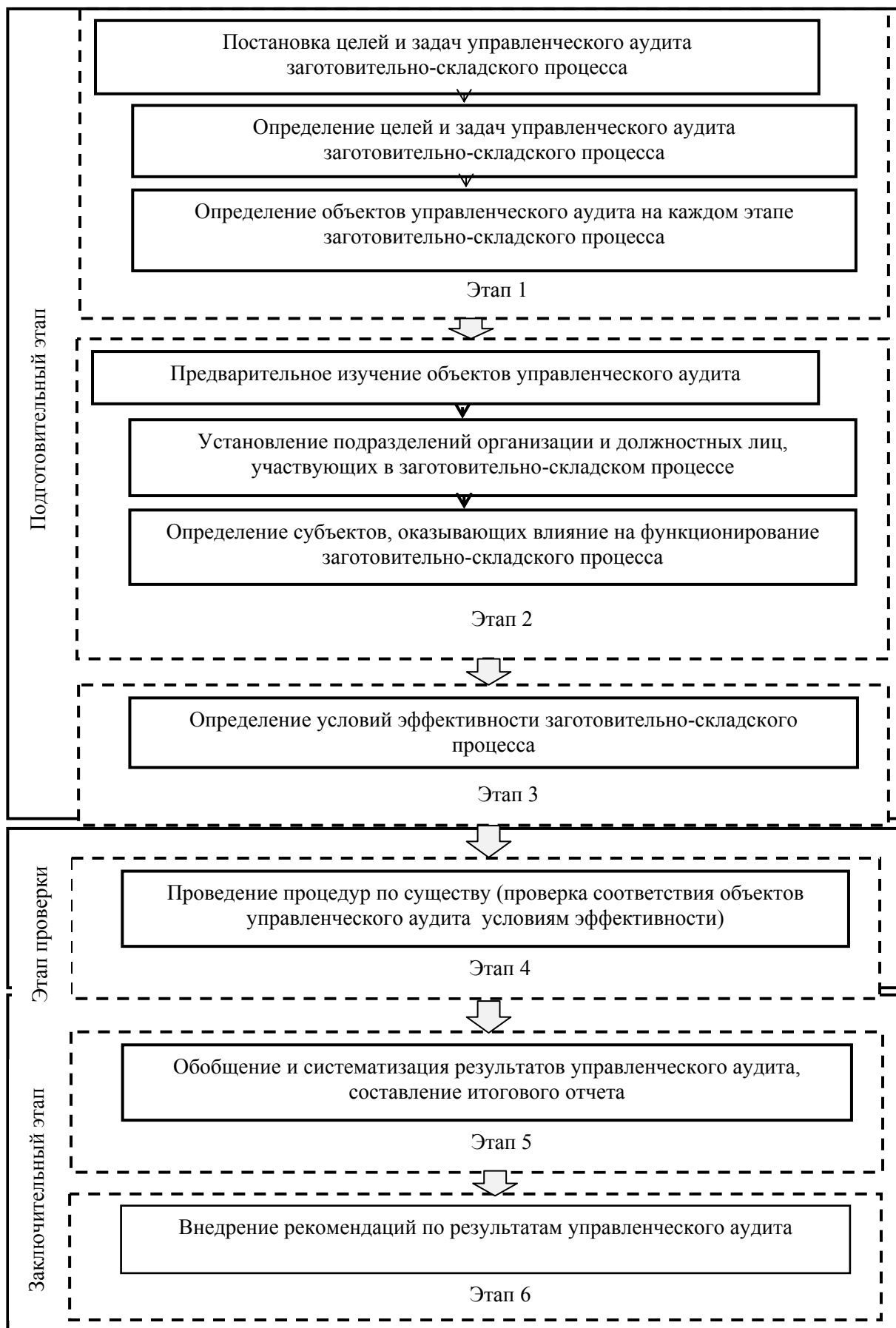


Рис. 1. Этапы проведения управленческого аудита заготовительно-складского процесса

Первые три этапа являются предварительными (или ознакомительными), при их выполнении происходит подготовка к осуществлению процедур по существу для проведения основного этапа, где и происходит проверка соответствия объектов управленческого аудита условиям эффективности. Заключительный, пятый этап включает обобщение и систематизацию результатов управленческого аудита, составление отчета по его итогам. Внедрение рекомендаций по результатам управленческого аудита в практическую деятельность организации (шестой этап) может реализовываться полностью или частично в зависимости от желания руководства проверяемой организации.

Первый этап заключается в определении цели управленческого аудита процесса. Это важный аспект проведения проверки, поскольку в дальнейшем в зависимости от цели будут устанавливаться объекты проверки и назначаться необходимые контрольные мероприятия; аспекты функционирования, которые подлежат проверке; методы и процедуры, которые необходимо использовать для обеспечения объективности выводов и рекомендаций по управленческому аудиту.

Цель аудита заготовительно-складского процесса первоначально определяется на высшем уровне управления, далее эта цель конкретизируется в целях второго порядка, соответствующих среднему уровню управления (руководители конкретных подразделений: служб материально-технического снабжения, планово-бюджетной, службы безопасности, тендерного комитета и др.).

Определение целей управленческого аудита позволяет установить его объекты, в качестве которых выступают не результаты отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, как при финансовом аудите, а бизнес-процессы организации (первого и второго порядка) как совокупность нескольких связанных между собой процедур, протекающих во взаимодействующих подразделениях [10].

Заготовительно-складской процесс включает в себя комплекс действий по приобретению, хранению и доведению до нужного состояния материальных запасов, которые используются в деятельности организации. Преимущества такого подхода приведены на рис. 2.

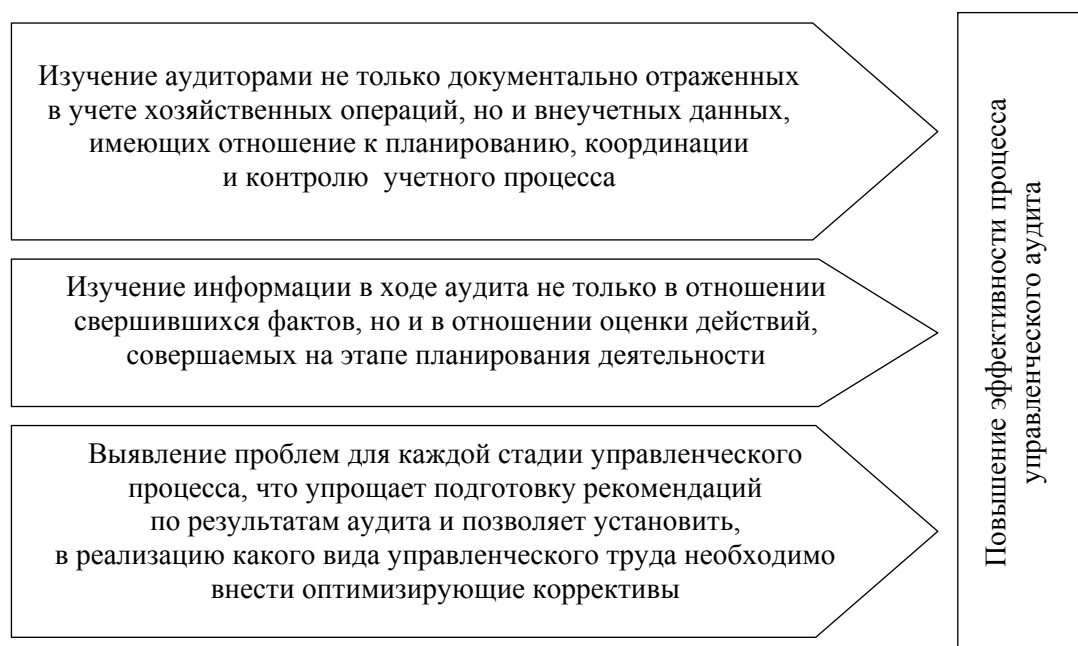


Рис. 2. Преимущества декомпозиции целей управленческого аудита

Определение объектов управленческого аудита производится в виде взаимосвязи функций управления (планирования, регулирования и контроля), где каждой из них соответствует один или несколько бизнес-процессов второго порядка, выполняемых при ее реализации.

На втором этапе определяется, какие подразделения и сотрудники организации задействованы в каждом из подпроцессов заготовительно-складского процесса. Для этого изучается организационная структура, структура управления, осуществляются наблюдения за деятельностью подразделений, интервьюирование сотрудников. От сотрудников зависит качество выполнения действий в рамках бизнес-процесса, поэтому именно им будут адресованы рекомендации по результатам проверки.

Среди методов управленческого аудита на этапе планирования особое место отводится наблюдению, поскольку фактическое назначение подразделений и распределение полномочий сотрудников при заготовлении и хранении материальных запасов могут не совпадать с закрепленными в должностных инструкциях и положениях [10].

Изучение и обобщение информации относительно планируемой проверки на предшествующих этапах позволяет на третьем этапе выделить и зафиксировать в отчетных формах условия эффективности заготовительно-складского процесса, т. е. те приемлемые и достижимые показатели и условия его осуществления, с помощью которых можно определить, отвечает процесс ожиданиям, превышает или не достигает их. Условия эффективности для заготовительно-складского процесса можно определить в трех аспектах: организационном, экономическом и социальном [10].

На четвертом этапе осуществляется основная стадия управленческого аудита – оценка эффективности бизнес-процессов в организационном, экономическом и социальном аспектах посредством проведения процедур по существу.

Аудит эффективности бизнес-процессов представляет собой системный процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает информацию, характеризующую бизнес-операции хозяйствующего субъекта, с целью определить и выразить в своем заключении степень эффективности осуществления и координации бизнес-процессов с точки зрения их влияния на создание внутренней стоимости бизнеса [4].

Методика оценки эффективности заготовительно-складского процесса приводится в табл. 1.

В ходе управленческого аудита заготовительно-складского процесса проверяются также следующие аспекты:

- установление правильности и обоснованности определения размера плановой потребности в материально-производственных запасах;
- подтверждение обоснованности принятого управленческого решения по выбору поставщика запасов;
- анализ целесообразности выбранных форм и установленных сроков расчетов с поставщиками;
- изучение экономичности применяемых способов экспедирования и транспортировки грузов;
- оценка целесообразности применяемого способа отражения на счетах бухгалтерского учета приобретения материально-производственных запасов;
- оценка уровня организации первичного, аналитического и синтетического учета приобретенных сырья и материалов;
- проверка достоверности результатов анализа выполнения плана материально-технического снабжения;
- анализ рациональности построения, сроков представления, содержания форм внутренней управленческой отчетности [10].

Таблица 1

Оценка эффективности процесса в ходе управленческого аудита

Аспекты эффективности бизнес-процесса	Приемы проверки	Источники информации	Критерии оценки
Организационный	Наблюдение за ежедневной работой подразделений и сотрудников, участвующих в заготовительно-складском процессе; изучение документов	Положения о подразделениях организации (службе материально-технического снабжения, планово-бюджетной, службе безопасности, бухгалтерии, тендерном комитете и др.), должностные инструкции, приказы руководства (о проведении инвентаризации, назначении инвентаризационной комиссии, о проведении аттестации сотрудников и т. д.), график документооборота, регламенты взаимосвязей, технологические карты, результаты хронометража рабочих мест	– гибкость и маневренность деятельности организации; – четкость движения информации, сырья, материалов; – координированность функций различных подразделений в процессе; – делегирование полномочий и распределение ответственности; – качество выполнения обязанностей исполнителями на местах
Экономический	Классические методы проверки (сканирование, прослеживание, арифметический пересчет, чтение документов)	Первичные учетные документы и регистры, бухгалтерская отчетность. В ходе управленческого аудита исследуются не только учетные данные, отражающие свершившиеся факты хозяйственной деятельности, но также результаты принятия управленческих решений в процессе планирования заготовительной деятельности и контроля качества выполнения процедур [9]	Полнота, своевременность и законность отражения в учете хозяйственных операций заготовительно-складского процесса; другие аспекты функционирования процесса
Социальный	Исследование личных отношений и связей, сложившихся в трудовом коллективе, а также социальных процессов, протекающих в нем, опрос, наблюдение, анализ	Фактические данные, учетная и внеучетная информация о характере трудовой деятельности, ее организации, оплате	– понятность сотрудникам принципов начисления и выплаты заработной платы, методики оценки результативности их работы; – прохождение сотрудниками аттестации, повышения квалификации и обучения, инструктажей; – обеспечение сотрудников профессиональной литературой; – трудовые показатели; – степень удовлетворенности сотрудников организацией и оплатой труда

После выполнения запланированных аудиторских процедур по существу и отражения в рабочей документации результатов проверки на пятом этапе заполняются отчетные формы, содержащие условия эффективности бизнес-процессов. Степень выполнения каждого из условий эффективности для заготовительно-складского процесса и его подпроцессов может оцениваться с использованием 100-балльной шкалы на основании субъективного суждения аудитора (табл. 2).

Таблица 2

Оценка эффективности заготовительно-складского процесса

Балльная оценка	Условия выставления оценки	Характеристика оценки
80–100 баллов	Критерии эффективности выполняются полностью, возможно выявление единичных случаев нарушения критериев эффективности, носящих несистемный и непреднамеренный характер	Высокая эффективность
40–70 баллов	Критерии эффективности выполняются не в полном объеме, в ходе управленческого аудита выявлены отдельные случаи неэффективности, имеющие системный либо преднамеренный характер	Средняя эффективность
0–30 баллов	Критерии эффективности не выполняются либо в ходе управленческого аудита выявлены многочисленные случаи неэффективности, имеющие системный либо преднамеренный характер	Низкая эффективность

После проведения оценки эффективности заготовительно-складского процесса составляется итоговый отчет по результатам управленческого аудита, предоставляемый пользователям, в котором в том числе необходимо указать проблемы в функционировании процесса, их причины и возможные пути их решения, а также рекомендации руководству организации по внедрению более прогрессивных методов учета и систем управленческого учета затрат заготовительно-складского процесса, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета, а также повышению эффективности процесса.

На шестом этапе, после составления итогового отчета, осуществляется внедрение рекомендаций по результатам управленческого аудита в практическую деятельность организации.

Управленческий аудит – это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо (внешний или внутренний аудитор) накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе и ее отдельным элементам, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям либо оценить эффективность исследуемых объектов, элементов, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности бизнес-системы, в целях разработки рекомендаций по ее дальнейшему совершенствованию [3].

Непрерывно растущие потребности организаций обуславливают необходимость в разработке новых направлений аудита с четко и логично выстроенной методикой их проведения, позволяющих не только проводить аудиторские проверки всех фактов хозяйственной деятельности, произошедших в прошлом, но и осуществить аудит будущих возможностей. В связи с этим одним из актуальных на сегодняшний момент является управленческий аудит. Его актуальность на современном этапе продиктована объективно назревшей необходимостью повышения эффективности управления пред-

Таким образом, управленческий аудит – это сложный многоступенчатый процесс проверки функционирования бизнес-процесса, требующий от аудиторов четкого понимания его сущности, цели и методики проведения. Последовательная реализация шести этапов методики управленческого аудита позволяет в полной степени достичь цели управленческого аудита, провести всестороннюю оценку эффективности бизнес-процесса и дать обоснование рекомендаций по ее повышению.

Библиографические ссылки

1. Ажигалиева А. С. Управленческий аудит в системе управления предприятием: теоретические аспекты и тенденции развития [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlenneskiy-audit-v-sisteme-upravleniya-predpriyatiem-teoreticheskie-aspekty-i-tendentsii-razvitiya> (дата обращения: 21.03.2018).
2. Александров О. А. Методологические основы управленческого аудита в современных условиях хозяйствования [Электронный ресурс] // Экономический анализ: теория и практика. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskije-osnovy-upravlenneshkogo-audita-v-sovmennyih-usloviyah-hozyaystvovaniya> (дата обращения: 21.03.2018).
3. Богатая И. Н., Кизилов А. Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1. URL: www.science-education.ru/121-17812 (дата обращения: 22.03.2018).
4. Булыга Р. П. Инновации современного аудита: аудит эффективности бизнес-процессов [Электронный ресурс] // Аудитор. 2012. № 3. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
5. Зыкова Т. Б. Теоретические аспекты управленческого контроля // Фундаментальные и прикладные исследования науки XXI века. Шаг в будущее. г. Санкт-Петербург. СПб.: КультИнформПресс, 2017. С. 235–237.
6. Иванкова О. Г., Кальницкая И. В. Организационные аспекты управленческого аудита [Электронный ресурс]. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 22.03.2018).
7. Рабенко И. А. Дискуссионные вопросы о сущности управленческого аудита в современных условиях хозяйствования [Электронный ресурс] // Аудитор. 2014. № 3. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
8. Старикова А. А. Управленческий аудит предприятий [Электронный ресурс]. URL:

© Зыкова Т. Б., 2018

ПРИМЕНЕНИЕ ПОПРОЦЕССНОГО МЕТОДА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

А. А. Казанцева, А. В. Симонова, М. В. Полубелова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Каждое предприятие должно вести учет затрат на производство продукции и определять ее себестоимость. В зависимости от отрасли, типа производства может быть выбран один из методов калькулирования себестоимости продукции: попроцессный, попередельный или позаказный. Авторы рассматривают сущность попроцессного метода калькулирования. Также отражены различные способы осуществления попроцессного учета затрат на производство и способы расчета себестоимости единицы продукции, выбор которых определяется спецификой производства. Отражены особенности учета основных и накладных затрат, а также содержание отчета о затратах. На основе исследованного материала определены преимущества и недостатки данного метода.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, попроцессный метод калькулирования, центр затрат, учет.

APPLICATION OF THE PROCESS – COSTING

A. A. Kazantseva, A. V. Simonova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Each enterprise must keep a record of the costs of production and determines its cost. Depending on the industry, type of production, one of the methods of calculating the cost of production can be chosen: a process, a crocheting or ordering method. The essence of the non-process calculating method is considered in the article. Also reflected are different ways to implement the process of accounting for production costs and ways to calculate the unit cost of production, the choice of which is determined by the specifics of production. The features of the accounting of the main and overhead costs, as well as the content of the expense report, are reflected. Based on the material studied, the advantages and disadvantages of this method are determined.

Keywords: costs, cost, process calculating method, cost center, accounting.

Метод калькулирования представляет собой систему экономических расчетов, при которой определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции. В зависимости от технологии производства, его организации, а также характерных особенностей выпускаемой продукции может применяться один

из трех основных методов калькулирования и учета затрат: попроцессный, позаказный и попередельный.

Обоснованный выбор метода калькулирования и его правильная организация позволяют формировать оперативную экономическую и финансовую информацию, помогающую оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Для этого необходимо выявить специфику различных методов калькулирования. Данная статья посвящена вопросам применения попроцессного метода калькулирования. С помощью данного метода можно определять, контролировать и анализировать себестоимость на уровне каждого этапа технологического процесса и себестоимость конкретных объектов калькулирования. Данный метод применяется в массовом производстве продукции. В качестве примера таких производств можно привести химическую, нефтеперерабатывающую, лесную, текстильную, лакокрасочную отрасли, т. е. те, где на протяжении длительного периода времени продукция обрабатывается на нескольких стадиях.

Попроцессный метод калькулирования представляет собой систему, при которой все затраты распределяются между однородной продукцией, как правило, проходящей последовательно несколько этапов обработки. Себестоимость единицы продукции для целей оценки запасов рассчитывается путем деления всех собранных по подразделению затрат на количество выпущенной продукции. Попроцессная калькуляция удобна для тех предприятий, которые производят большое количество одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов. Процессом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Стадии калькулирования себестоимости отражаются в отчетах о производстве продукции и затратах на нее. В финансовом учете для каждого цеха открывается отдельный аналитический счет. На практике применяются три способа попроцессного метода учета затрат на производство:

1) последовательный учет – представляет собой постепенное накопление затрат, а также передачу готовой продукции от стадии обработки на последующие стадии. Стоимость готовой продукции списывается на счет готовой продукции после прохождения последнего цеха, в котором незавершенное производство доводится до конечной продукции производственного предприятия;

2) параллельный учет – применяется, как правило, на тех предприятиях, где полуфабрикаты и сырье обрабатываются одновременно в разных цехах, далее эти полуфабрикаты и сырье используются для выполнения одного изделия или группы однотипной продукции;

3) раздельный метод используется там, где технологическое производство однородных изделий имеет разные способы обработки [4, с. 66].

Если в процессе производства материалы меняют свой изначальный вид, то можно ввести условную единицу. Условные единицы продукции представляют собой измерители количества изделий, которые изготовлены за конкретный период времени. Выбор условной единицы осуществляется на основе особенностей соответствующих видов продукции, производственного процесса, технических условий, действующих норм. Условная единица должна быть одинаковой для однородных видов производимой продукции. Данное понятие чаще всего используют в целях более удобного планирования, учета и впоследствии анализа [6, с. 108].

В зависимости от того, какое количество наименований продукции выпускает предприятие, а также от наличия незавершенного производства применяется три способа расчета себестоимости единицы продукции:

1) при одном виде продукции и отсутствии незавершенного производства себестоимость определяется путем деления суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпускаемой продукции;

2) если предприятие производит несколько видов продукции и не имеет незавершенного производства, затраты учитывают в разрезе видов продукции и списывают на их себестоимость, а общие затраты распределяют согласно установленным в организации способам;

3) если предприятие имеет незавершенное производство, то его остатки на начало и на конец периода оценивают тем способом, который устанавливает организация в учетной политике, затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства, и уже измененные суммы делят на количество единиц выпущенной продукции [9, с. 103].

Попроцессный метод калькулирования предусматривает:

1) планирование производства как в целом, так и со стороны отдельных потоков затрат;

2) расчет объемов производства за определенный период, включая отдельные процессы;

3) сбор и последующее распределение затрат;

4) подготовку отчета о себестоимости продукции;

5) ведение счетов калькуляции, журналов, книг и других учетных регистров, определяющих структуру учета и ее связь с системой калькулирования [5, с. 215].

Применение попроцессного метода предполагает предоставление данных о затратах по отдельным процессам или операциям. В целях более эффективного контроля затрат производственной системы необходимые данные должны быть представлены в сгруппированном определенным способом виде. В таких случаях применяется деление, использующее такие понятия, как «процесс», «цех», «операция», «единица продукции».

С целью аккумулялирования затрат в рамках попроцессного метода требуется в первую очередь разделить производственное предприятие на отдельные подразделения, при этом особое внимание нужно уделить расчленению технологического процесса на цехи, характеризующие основную производственную деятельность, и на центры затрат, которые осуществляют сбор и накопление информации на единообразной основе. Производственных цехов может быть столько, сколько требуется для производства и выпуска продукции. Некоторые продукты могут проходить через несколько производственных цехов, в то время как остальные – через один или два цеха. При этом их должно объединять следующее: во-первых, производимая в них работа должна соотноситься со всеми единицами продукции, проходящими через данный цех, во-вторых, продукция производственных цехов должна быть однородной [10, с. 46].

Наиболее важной процедурой в попроцессной модели является производственный план предприятия с разбивкой по центрам затрат. Таким образом, цех или процесс, как правило, и составляет центр затрат. Принято, что по центрам затрат собираются либо косвенные, либо прямые затраты, однако некоторые из центров затрат могут содержать комбинированные затраты. Это делается с целью группировки однородных по своей природе накладных расходов в один центр затрат для выбора соответствующего метода их распределения. Детализированная работа системы определяется существующими условиями: во-первых, деление на подразделения имеет естественную природу, во-вторых, центры затрат должны быть органично взаимосвязаны со сделанным делением, и, в-третьих, аккумулялирование издержек, происходящее в центрах затрат, должно быть реально выполнимым и экономичным.

Как правило, массовое производство является материалоемким, поэтому информация о сырье часто используется для определения объемов производства, следовательно, расчет будет содержать соответствующие данные об использовании этого сырья. Главной задачей этих расчетов является прогнозирование объемов производства,

к тому же они могут использоваться в целях калькулирования. Благодаря тому что в расчетах содержатся плановые показатели, они дают возможность учета нормативных затрат, которые далее можно сопоставить с фактическими показателями в производственных отчетах.

Расчет объемов производства – это своего рода смета потока затрат в рамках предприятия, предоставляющая системе калькулирования данные по объему и сфере действия затрат. В рамках попроцессного метода расчет объемов ведется по отдельным подразделениям предприятия [1, с. 156].

При попроцессном методе калькулирования затраты соотносятся именно с производственными цехами, а не с определенными заказами. Это означает, что затраты могут аккумулироваться в течение более продолжительного времени, и для расчета затрат по выпуску за период требуется хотя бы одно их распределение в конце периода. В системе попроцессного калькулирования данные о затратах классифицируются по элементам затрат с последующим разделением на материальные, трудовые и накладные.

При попроцессной системе калькулирования материальные затраты рассчитываются и учитываются двумя методами. В первом случае материальные затраты, как и в позаказном методе, оцениваются в качестве изъятия из запасов. Во втором случае составляется отчет о потреблении, отображающий стоимость использованных материалов, в данном варианте анализируются продукты на стадии полуфабриката или же на последней стадии, оцениваются конечные, неиспользованные запасы.

Учет трудовых затрат осуществляется значительно проще, чем при позаказном методе, из-за того, что соотношение труда с продукцией происходит на базе подразделения, а при позаказном методе табели рабочего времени собираются по цехам и центрам затрат и распределяются между некоторыми видами заказов. При этих методах учетные записи по заработной плате рабочих похожи, но при попроцессном калькулировании нет требований к отнесению затрат на конкретные заказы, затраты относятся на центр затрат либо на процесс. Часто оплата труда отражается в учете как прямая, несмотря даже на то, что является формой накладных расходов. Единичным требованием выступает то, что она учитывается обособленно. На практике зачастую происходит отнесение всех трудовых затрат на процесс в общей сумме. Это удобно, однако правомерность такого подхода представляется довольно сомнительной [7, с. 175].

При попроцессном методе калькулирования накладные расходы выступают в качестве тех же статей, что и при позаказном методе, и они требуют распределения на объекты калькулирования. К накладным расходам относятся расходы на электроэнергию и водоснабжение, расходы на ремонт и эксплуатацию оборудования, заработная плата вспомогательного персонала. Так как при попроцессном методе объектом калькулирования являются отдельные процессы обработки продукции, то правильное деление предприятия на центры затрат намного важнее, чем при позаказном калькулировании.

При попроцессном методе калькулирования могут использоваться как нормативные ставки распределения накладных расходов, так и ставки фактические. Практика показывает, что, когда производство в течение длительного времени остается относительно стабильным и сумма накладных расходов практически не меняется, целесообразно применять нормативные ставки распределения. Использование фактических ставок распределения может осуществляться в том случае, если накладные производственные расходы не являются основной статьей затрат, следовательно их доля сравнительно невысока в общей себестоимости. Изменения в производственном процессе могут привести к неравномерному отнесению накладных расходов в разных отчетных периодах. В этом случае производственные накладные расходы должны быть отнесены на производственный процесс с помощью нормативных ставок, чтобы производимые единицы имели необходимую часть накладных расходов. В ситуации, когда производ-

ственные накладные расходы представляют собой значительные суммы, целесообразно их распределять, используя нормативные ставки. Использование нормативных ставок распределения позволяет более обоснованно проводить анализ и контроль затрат [2, с. 17].

Отчет о себестоимости продукции – это результат отражения в учете затрат в соответствии с попроцессной системой калькулирования. При попроцессном методе данный отчет составляется о затратах за определенный период времени, не относящихся к конкретному заказу. Отчет, как правило, составляется в разрезе экономических элементов затрат или статей себестоимости по подразделениям и по предприятию в целом.

Отчет о себестоимости показывает:

- 1) общие затраты, а также затраты на единицу продукции, полученные на основе предыдущего процесса;
- 2) материальные, трудовые и производственные накладные расходы, добавленные в каждом процессе;
- 3) себестоимость единицы продукции, полученную в результате каждого процесса;
- 4) общую себестоимость и себестоимость единицы продукции, накопленную к концу периода в цехе;
- 5) себестоимость готовой продукции, переданной в следующий процесс или на склад готовой продукции;
- 6) себестоимость незавершенного производства на начало и конец периода [10, с. 98].

Чаще всего отчет делится на две части: первая из них показывает затраты, понесенные цехом за период, вторая – размещение затрат. Количественные данные показывают общее число единиц обработанной продукции, подотчетное данному цеху, и размещение, сделанное с этими единицами, также является частью отчета о себестоимости каждого подразделения. Информация, которая содержится в этом отчете по производству, выражена в условных единицах, она используется для установления себестоимости единицы продукции, затрат, добавленных в данном процессе, себестоимости незавершенного производства на конец периода и себестоимости, которая передана из процесса. Отчет о себестоимости отражает общую себестоимость, а также себестоимость единицы за отдельный период. В отчете о себестоимости или в сопутствующих отчетах отражаются различные виды материалов, которые используются цехом, каждая операция по обработке и компоненты накладных производственных расходов [3, с. 259].

Себестоимость единицы продукции определяется суммированием всех отраженных в отчете затрат. Говоря о главном в отчете о себестоимости, следует отметить, что в расчет принимаются только общие материальные, трудовые и накладные расходы, относимые на подразделение, а себестоимость единицы продукции рассчитывается по каждому виду затрат [8, с. 94].

У попроцессного калькулирования есть как достоинства, так и недостатки.

К достоинствам данного метода можно отнести следующие. Обычно сбор затрат при попроцессном методе более экономичен и требует меньших усилий, чем при позаказном. Затраты при попроцессном методе собираются за период, а не относятся на конкретный заказ, это позволяет сократить время обработки соответствующей информации, а также предоставляет промежуточные базы для сопоставления затрат. Стандартные единицы продукции более доступны, но при однородности этих средних величин. Суммы затрат по отдельным процессам отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах, что позволяет осуществить разделение ответственности за отклонения затрат между центрами ответственности.

Если говорить о недостатках, то к ним можно отнести то, что усреднение затрат, принятое при попроцессном методе, зачастую может привести к погрешностям в расчетах. Данный недостаток может возникнуть в тех процессах, где вес сырья калькулируется

мых единиц смешивается в продуктах разного объема или же состава. Зачастую сложной бывает процедура, при которой используются оценочные данные, если предприятие производит не один вид продукции, а несколько, если разные продукты производятся из нескольких материалов и на разном оборудовании. Запасы незавершенного производства оцениваются по степени завершенности, а эта оценка тянет за собой неточности, переходящие через различные процессы на готовую продукцию, чистую прибыль и себестоимость продаж. В случае использования предварительных затрат периодические отчеты о фактических данных не предоставляются до конца отчетного периода, что делает весьма существенным этот недостаток для целей контроля попроцессной системы,

Таким образом, применение попроцессного метода калькулирования определяется индивидуальными особенностями предприятия, главное условие – предприятие должно массово производить однородную продукцию. При этом производство продукции можно разделить на отдельные этапы обработки, осуществляемые различными центрами затрат, по которым осуществляются планирование, учет и анализ затрат. При применении попроцессного метода калькулирования возможны различные варианты расчета себестоимости единицы продукции, в зависимости от количества видов производимой продукции и наличия незавершенного производства, а также различные способы учета затрат, которые определяются спецификой производства, что должно отражаться в учетной политике предприятия.

Библиографические ссылки

1. Баханькова Е. Р. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. М. : ИЦ РИОР : Инфра-М, 2013. 255 с.
2. Беджаян З. Б., Дегельцева Ж. В. Практика применения попроцессного метода калькулирования затрат в хозяйствующем субъекте // Социально-экономические проблемы и перспективы развития АПК. 2015. № 1. С. 16–20.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 7-е изд., стереотип. М. : Омега-Л, 2013. 672 с.
4. Карпачева Л. П. Попроцессный и поперечный методы учета затрат // Горный журнал. 2017. № 7. С. 66–68.
5. Керимов В. Э. Бухгалтерский (управленческий) учет : учебник. 7-е изд., изм. и доп. М. : Дашков и К, 2014. 480 с.
6. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2013. 352 с.
7. Кузина А. Ф., Зуб Ю. В. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Аллея науки. 2017. № 10. С. 172–178.
8. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2015. 279 с.
9. Шеремет А. Д. Управленческий учет : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2015. 429 с.
10. Шинкарёва О. В. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2015. 126 с.

ВЫБОР МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

В. Э. Кауп, А. Д. Павлов, М. П. Скопа

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Раскрываются основы применения методик учета затрат «директ-костинг» и «абсорпшен-костинг» в бухгалтерском и управленческом учете и их различное влияние на формирование финансового результата. Любая коммерческая организация ставит перед собой главной целью получение максимальной прибыли. Финансовый результат формируется под влиянием множества факторов. В роли одного из наиболее существенных факторов выступают затраты на осуществление основной деятельности организации. Правильно организованный учет затрат на предприятии позволяет не только оперативно и в полном объеме получать информацию об эффективности понесенных затрат, но и принимать обоснованные управленческие решения.

Ключевые слова: директ-костинг, абсорпшен-костинг, финансовый результат.

SELECTION OF METHODS OF ACCOUNTING COSTS AND ITS IMPACT ON THE FINANCIAL RESULT

V. E. Kaup, A. D. Pavlov, M. P. Scopa

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article reveals the basics of applying cost accounting techniques for «direct-costing» and «absorptive-costing» in accounting and management accounting and their different influences on the formation of the financial result. Any commercial organization sets itself the main achievements in obtaining maximum profit. The financial result is formed under the survey of factors. In the roles of one of the most significant factors are on the side of the main organizations.

Correctly organized accounting of expenses at the enterprise allows not only to receive information on the effectiveness of the costs incurred promptly and entirely, but also to make well-thought out management decisions.

Keywords: direct-costing, absorber-costing, financial result.

Актуальность темы данной работы заключается в том, что любая организация осуществляет свою деятельность с целью получения наибольшей величины экономического эффекта. Это выражается в достижении положительного финансового результата, то есть прибыли, на протяжении длительного периода времени. На это, в свою очередь, влияет широкий спектр внутренних и внешних факторов.

Предприятие не может непосредственно влиять на внешние факторы, такие как величина налогов или спрос на продукцию конкурентов, поэтому резервы для роста прибыли находятся внутри самой организации. Одним из ключевых аспектов, влияющих на величину результата деятельности предприятия, являются затраты производства.

Существует множество методов организации бухгалтерского учета затрат на предприятии, которые разнятся в зависимости от специфики деятельности организации, особенностей производственного процесса, его длительности, номенклатуры выпускаемой продукции, наличия остатков незавершенного производства и проч. [1, с. 4]. Исходя из этого, выбор методики учета затрат – это одна из основных задач организации бухгалтерского учета на предприятии, значимостью которой не стоит пренебрегать.

В первую очередь необходимо определиться с тем, что подразумевает под собой понятие «затраты», так как в различных нормативных, учебных и научных трудах используют также термины «издержки» и «расходы», толкование и использование которых не определены.

Итак, затраты – это стоимостное выражение использованных в хозяйственной жизни предприятия за определенный период материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для поддержания процесса производства и реализации продукции (работ, услуг) [2, с. 7].

Соответственно, общая величина затрат будет представлять собой себестоимость выпущенной организацией продукции и в бухгалтерском учете учитывается как расходы предприятия.

Зная, что под прибылью понимается разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и общей себестоимостью продукции, можно выявить два пути увеличения прибыли организации (см. рисунок).



Пути увеличения прибыли организации

Увеличение объема продаж продукции при нынешних экономических условиях не всегда приводит к увеличению прибыли, более того, является труднореализуемым решением из-за того, что у организации может не хватать финансовых, трудовых или иных ресурсов, производственная мощность предприятия также сильно ограничена. Именно поэтому выбор пути снижения себестоимости продукции является более оптимальным вариантом.

Для принятия управленческих решений по поводу формирования себестоимости продукции, выявления и использования внутренних резервов организации требует определенной информационной базы для последующего проведения анализа и генерирования выводов.

В качестве такой информационной базы выступают данные бухгалтерского и управленческого учета затрат предприятия. Совокупность правил отражения и накопления данных о понесенных затратах представляет собой методику учета затрат.

Выбор методики учета затрат – это определение того, какие затраты будут включаться в себестоимость продукции или списываться непосредственно на финансовые результаты деятельности предприятия.

Абсорпшен-костинг (метод полных затрат) предполагает включение в себестоимость продукции всех прямых производственных затрат и косвенных затрат [3, с. 74]. Общехозяйственные расходы в данном случае будут относиться к затратам текущего периода.

Сущность директ-костинга заключается во включении в себестоимость продукции (работ, услуг) только тех затрат, величина которых зависит от изменения объема выпуска продукции, т. е. переменных и условно-переменных [4, с. 414]. Примером таких затрат являются прямые материальные затраты, заработная плата рабочих-сдельщиков и другие.

Постоянные и условно-постоянные затраты при данном методе учета будут списываться непосредственно на бухгалтерские счета финансовых результатов организации.

Финансовый результат является важнейшим показателем деятельности организации и выступает в роли бухгалтерской прибыли (убытка), выявленной за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйствующих операций организации [5, с. 259].

В целях формирования организацией финансового результата хозяйственной деятельности, как правило, формируется себестоимость произведенной продукции. Затраты, входящие в себестоимость произведенной продукции, значительно влияют на прибыль, которую получит организация в конце отчетного периода, ведь правильно выявленный показатель общей себестоимости позволяет достоверно сформировать максимальный финансовый результат организации [6, с. 209; 7, с. 66].

Рассмотрим влияние методов учета затрат на прибыль (табл. 1).

Таблица 1

Влияние затрат, входящих в себестоимость, на прибыль организации

Метод учета затрат	Прямые затраты	Переменные общепроизводственные затраты	Постоянные общепроизводственные затраты	Общехозяйственные затраты
Учет по методу «абсорпшен-костинг»	+	+	+	–
Учет по методу «директ-костинг»	+	+	–	–

На основании табл. 1 видно, что общехозяйственные расходы как в первом методе, так и во втором не влияют на прибыль. Это объясняется тем, что общехозяйственные расходы исключаются из калькуляции, поскольку они полностью относятся на себестоимость уже реализованной продукции общей суммой, без подразделения на виды изделий. В конце каждого отчетного периода общехозяйственные расходы в обязательном порядке должны списываться на уменьшение выручки от продаж.

Основное отличие рассмотренных методик учета затрат заключается в различном учете постоянных общепроизводственных затрат, что по итогу приводит к получению различной прибыли в зависимости от соотношения объема производства и объема реализации (табл. 2).

Таблица 2

Основные отличия методов «директ-костинг» и «абсорпшен-костинг»

Соотношение объема производства и объема реализации	Общепроизводственные постоянные затраты, списываемые на прибыль в отчетном периоде в системе «директ-костинг»	Общепроизводственные постоянные затраты, списываемые на прибыль в отчетном периоде в системе «абсорпшен-костинг»	Соотношение прибыли
Объем производства > Объем реализации	Общепроизводственные постоянные затраты данного периода	Часть общепроизводственных постоянных затрат данного периода пропорциональна объему реализации	Прибыль выше в системе «абсорпшен-костинг»
Соотношение объема производства и объема реализации	Общепроизводственные постоянные затраты, списываемые на прибыль в отчетном периоде в системе «директ-костинг»	Общепроизводственные постоянные затраты, списываемые на прибыль в отчетном периоде в системе «абсорпшен-костинг»	Соотношение прибыли
Объем производства < Объем реализации	Общепроизводственные постоянные затраты данного периода	Общепроизводственные постоянные затраты + общепроизводственные постоянные затраты прошлых периодов, входящие в себестоимость реализованных запасов	Прибыль выше в системе «директ-костинг»
Объем производства = Объем реализации	Общепроизводственные постоянные затраты данного периода	Общепроизводственные постоянные затраты данного периода	Прибыль одинаковая

На основании табл. 2 можно сделать вывод о том, что в системе «абсорпшен-костинг» может наблюдаться ситуация, когда с ростом объема реализации прибыль уменьшается, и наоборот. Это обстоятельство объясняется тем, что в таких периодах проводится корректировка, которая искажает данные о финансовом результате.

Таким образом, можно утверждать о том, что в системе «директ-костинг» прибыль зависит только от объема реализации, а системе в «абсорпшен-костинг» – как от объема производства, так и от объема реализации.

Выбранный метод учета затрат существенно влияет не только на формирование величины общей себестоимости, но и на форму отчета о финансовых результатах. Это объясняется тем, что в отчете о финансовых результатах, составленном на основе системы учета затрат «директ-костинг», делается акцент на разделении затрат на постоянную и переменную части [8, с. 97].

Более подробно влияние систем учета затрат на финансовый результат можно рассмотреть на примере (табл. 5–6). Исходные данные представлены в табл. 3–4.

Таблица 3

Исходные данные

Показатель	Сумма
Цена реализации, тыс. руб.	11
Переменные издержки на единицу продукции, тыс. руб.	8
Постоянные общепроизводственные затраты, тыс. руб.	240
Постоянные общехозяйственные затраты, тыс. руб.	100
Общехозяйственные затраты, тыс. руб.	100
Нормальный уровень производства, шт. в мес.	150

Таблица 4

Исходные данные за квартал

Показатель	Январь	Февраль	Март
Объем производства, шт.	150	150	150
Объем реализации, шт.	140	130	160

Таблица 5

Отчет о финансовых результатах при калькуляции «директ-костинг»*

Показатель	Январь	Февраль	Март
Запасы готовой продукции на начало периода, шт.	0	80	240
Переменные затраты (без постоянных), тыс. руб.	1 200	1 200	1 200
Запасы на конец периода, шт.	80	240	160
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	1 120	1 040	1 280
Постоянные общепроизводственные затраты, тыс. руб.	240	240	240
Суммарные общепроизводственные затраты, тыс. руб.	1 360	1 280	1 520
Выручка от реализации, тыс. руб.	1 540	1 430	1 760
Общехозяйственные затраты, тыс. руб.	100	100	100
Прибыль от реализации, тыс. руб.	80	50	140

*Источник: [9, с. 101].

Таблица 6

Отчет о финансовых результатах при калькуляции «абсорпшен-костинг»*

Показатель	Январь	Февраль	Март
Запасы готовой продукции на начало периода, шт.	0	96	288
Суммарные общепроизводственные затраты, тыс. руб.	1 440	1 440	1 440
Запасы на конец периода, шт.	96	288	192
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	1 344	1 248	1 536
Выручка от реализации, тыс. руб.	1 540	1 430	1 760
Общехозяйственные затраты, тыс. руб.	100	100	100
Прибыль от реализации, тыс. руб.	96	82	124

*Источник: [10, с. 82].

Видно, что при системе «директ-костинг» формирование себестоимости реализованной продукции производится при раздельном учете постоянных и переменных затрат. При этом на себестоимость относятся только переменные прямые затраты, а постоянные затраты и переменные косвенные идут на финансовый результат, поэтому чем больше доля постоянных затрат, тем некорректнее будет рассчитываться себестоимость на единицу продукции. Именно поэтому финансовый результат от продаж меньше, чем при системе учета затрат «абсорпшен-костинг». К общехозяйственным затратам относятся накладные затраты.

При системе «абсорпшен-костинг» общепроизводственные затраты включают в себя прямые переменные и постоянные затраты. Остатки готовой продукции на конец периода пересчитываются на себестоимость реализованной продукции, и сумма вычитается из суммарных общепроизводственных затрат.

При методе «абсорпшен-костинг» на себестоимость относятся все прямые переменные и постоянные издержки, кроме косвенных. Таким образом, если объем продаж будет отличаться от объема производств, а чем больше доля постоянных затрат, тем больше будет отличаться себестоимость на единицу продукции и финансовый ре-

зультат из-за остатков готовой продукции этих двух методов в течение определённого периода, в итоге сумма будет одинаковой (например, по году).

Метод «директ-костинг» важен в управленческом учете из-за следующих особенностей:

- он основан на учете конкретных производственных затрат;
- позволяет производить деление затрат на постоянные и переменные и, как следствие, дает возможность проведения анализа безубыточности;
- дает возможность более гибкого ценообразования, при этом увеличивается конкурентоспособность продукции;
- дает возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, и соответственно, возможность планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Таким образом, изложенное свидетельствует о том, что связь между методикой учета затрат и прибылью носит причинно-следственный характер, что позволяет в результате анализа в краткосрочной оценке выявить слабые места и принять конкретные управленческие решения по обоснованности выпуска того или иного вида продукции. Правильно выбранная методика учета затрат позволяет увеличить прибыль до максимальной величины и может служить довольно эффективным инструментом сбора данных о затратах.

Библиографические ссылки

1. Арчикова Я. О., Настрогов О. О. Выбор метода учета затрат – один из главных инструментов роста прибыли // Вестник Урал. ин-та экономики, управления и права. 2016. № 4 (37). С. 4–9.
2. Костюкова Е. И. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы : учеб. пособие. СПб. : Лань, 2015. 386 с.
3. Аверина О. И., Дергунова Е. О. Организация управленческого учета по системе учета «абзорпшен-костинг» и «директ-костинг» // Европейский союз ученых. 2015. № 4. С. 73–75.
4. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2016. 512 с.
5. Золотарева Г. И., Денисенко Г. В. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 360 с.
6. Агеева О. А., Шахматова Л. С. Бухгалтерский учет и анализ : учебник для академического бакалавриата. М. : Юрайт, 2015. 509 с.
7. Меркулова Е. Ю. Анализ себестоимости продукции // Социально-экономические явления и процессы. 2016. № 8. С. 66–71.
8. Окунева И. Р., Коршикова С. Н., Хабарова С. В. Система учета затрат по методу «директ-костинг» // Национальная ассоциация ученых. 2015. № 10. С. 95–98.
9. Кривичев Д. А. Принятие управленческих решений в системе «директ-костинг» // Символ науки. 2016. № 4. С. 100–103.
10. Узенбаев Р. А., Хамзаева А. М., Алишева П. К. Методические вопросы учета и анализа себестоимости туристических услуг с применением метода полного распределения затрат (абзорпшен-костинг) // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. № 1. С. 81–85.

**КЛАССИФИКАЦИЯ УГРОЗ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЯ**

О. И. Козеева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Экономическая безопасность – одно из ключевых направлений в современной деятельности предприятий, исследуемых рядом ученых. Для бесперебойной деятельности необходимо оперативно и точно владеть информацией об актуальных и возможных угрозах, иметь возможность устранить и предотвратить их с минимальными затратами. Для этого необходимо понимать и ранжировать угрозы и источники их возникновения, а также способы их ликвидации и предотвращения. Для точного выявления угроз представлены различные варианты определения «экономическая безопасность». Кроме того, рассмотрены существующие классификации рисков и угроз экономической безопасности, на основе которых предложена обобщенная классификация рисков.

Ключевые слова: экономическая безопасность, основные определения экономической безопасности, угроза экономической безопасности, классификация угроз.

**CLASSIFICATION OF THREATS TO ECONOMIC SECURITY
OF ENTERPRISE**

O. I. Kozeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Economic security is one of the key areas in the modern activity of enterprises, studied by a number of scientists. For trouble-free operations, it is necessary to have information about actual and possible threats promptly and accurately, to be able to eliminate and prevent them with minimal costs. To do this, it is necessary to understand and rank the threats and sources of their occurrence, as well as ways to eliminate them and prevent them. To accurately identify threats, the article presents various versions of the definitions of "economic security". In addition, existing classifications of risks and threats to economic security are considered, on the basis of which a generalized classification of risks is proposed.

Keywords: economic security, basic definitions of economic security, threat to economic security, classification of threats.

Актуальность представленной темы обуславливается тем, что реализация нормальной производственно-хозяйственной деятельности предприятий является важнейшим аспектом обеспечения экономической безопасности предприятий каждой отрасли,

следовательно, процесс обеспечения экономической безопасности представляется как своевременное и адекватное реагирование на неблагоприятные ситуации. Для стабильного функционирования предприятия необходимо своевременно обнаружить и оперативно устранить все актуальные угрозы, и чтобы достичь этого, необходимо разработать механизм своевременного обнаружения и оперативного устранения угроз с минимизацией затрат. Важную роль в обеспечении экономической безопасности играет своевременное выявление имеющихся угроз. Основой для точного выявления угроз служит классификация угроз экономической безопасности.

Для того чтобы классифицировать угрозы, были рассмотрены имеющиеся подходы к понятию экономической безопасности. При этом было выявлено отсутствие однозначной трактовки этого термина. Так, в современной литературе существует множество исследований экономической безопасности предприятия в разных масштабах и отраслях. Исследование некоторых из них позволило автору выделить несколько основополагающих определений экономической безопасности (рис. 1):

1) экономическая безопасность как многоуровневая *система* обеспечения бесперебойного функционирования предприятия, основанная, прежде всего, на объективном прогнозировании деятельности предприятия, безошибочном анализе угроз и возможности их устранения [1, с. 49–51];

2) экономическая безопасность как *степень* защищенности предприятия от внешних и внутренних угроз [3, с. 127–128];

3) экономическая безопасность как *состояние*, при котором наиболее эффективное использование ресурсов способствует защите предприятия от внешних и внутренних угроз и их предотвращению [4, с. 15–17];

4) экономическая безопасность как *процесс* обеспечения стабильного функционирования и финансового равновесия предприятия [5, с. 77–79].

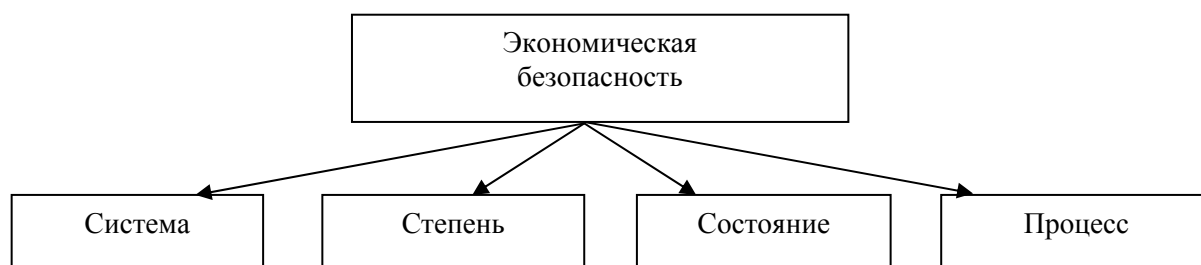


Рис. 1. Определения экономической безопасности

Разными авторами реальная или потенциальная возможность, при которой некие факторы, в совокупности или по отдельности, могут нанести экономический ущерб предприятию, называют либо угрозой, либо риском.

В сущности, данные понятия имеют разные определения, но в разрезе экономической безопасности «угрозу» можно приравнять к реальному источнику опасности, не зависящему от принимаемых решений, а «риск» – к потенциальному источнику, поскольку он зависит от каждого принятого решения.

Кроме того, в экономической литературе рядом ученых, занимающихся проблемами экономической безопасности предприятия, рассматриваются различные угрозы экономической безопасности. Среди угроз экономической безопасности коммерческих организаций, классифицируемых по функциональным составляющим, Ю. Н. Дуванова, К. П. Летуновский, А. Б. Власов выделяют:

- угрозы рыночной безопасности, включающие угрозы маркетинговой, информационной безопасности и безопасности конкурентоспособности;
- угрозы ресурсной безопасности, включающие угрозы финансовой, кадровой и производственно-технологической безопасности;
- угрозы инновационной безопасности, состоящие из угроз инвестиционной, экологической и научной безопасности [3, с. 127–128].

Так, Е. В. Бельская и Т. П. Маркеева в своей работе «Система рисков производственно-коммерческой политики промышленного предприятия с учетом экономической безопасности» классифицировали риски, основываясь на том, из-за чего предприятие может утратить способность к стабильной деятельности и свою экономическую безопасность. Классификация рисков проводится по четырем уровням (рис. 2) [2, с. 144–155].

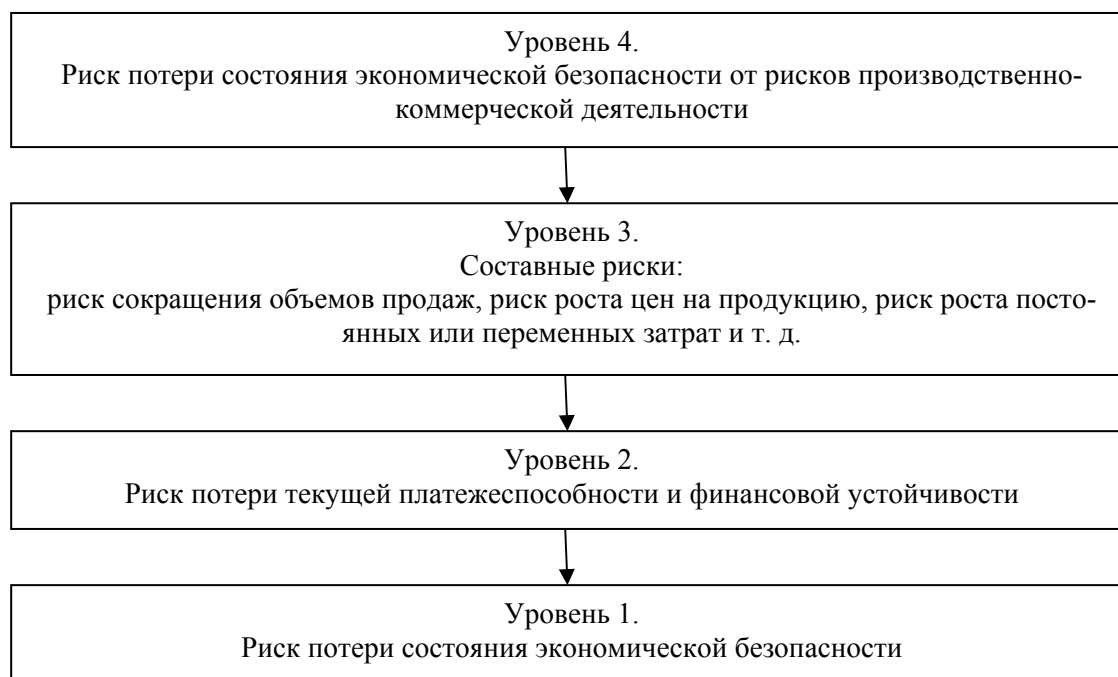


Рис. 2. Четырехуровневая система рисков

С точки зрения Е. А. Колесниченко и М. Т. Гильфанова, угрозы экономической безопасности можно классифицировать по составляющим (табл. 1) [10, с. 56–62].

Таблица 1

Классификация угроз по составляющим

Уровень	Составляющие
Микроуровень	Финансовая, интеллектуально-кадровая, технико-технологическая, информационная, ресурсно-производственная, управленческая, сбытовая составляющие
Мезоуровень	Характеристика сферы деятельности, контрагентов и территории
Макроуровень	Политические, экономические, социальные, технологические, институциональные, природно-экологические изменения

При этом ученые обосновывают, что внутренние угрозы экономической безопасности предприятия проявляются лишь по составляющим микроуровня, а внешние угро-

зы – по составляющим микро-, мезо- и макроуровней экономической безопасности предприятия [10].

Л. Н. Никитина, М. Б. Афаунова [9, с. 12] ранжируют составляющие экономической безопасности на основе результатов экспертного опроса следующим образом: финансы, персонал, производство, маркетинг, экология, информация, правовая и охранная составляющие.

На основе исследованной литературы в области классификации угроз и экономической безопасности было предложено классифицировать их по следующим признакам (табл. 2).

Таблица 2

Классификация угроз экономической безопасности

Группа	Признак
По уровню вероятности	С низким, средним, высоким уровнем вероятности наступления
По характеру проявления	Реальные, потенциальные
По источникам возникновения	Внутренние и внешние
По временному периоду	Текущие, долговременные
По объекту посягания	Имущество, технологии, информация и др.
По возможности предвидения	Прогнозируемые, непрогнозируемые
По размеру возможного ущерба	С допустимым, критическим и катастрофическим уровнем ущерба

В результате проведенного исследования сущности экономической безопасности и анализа классификаций угроз экономической безопасности предприятия были сделаны некоторые выводы.

Во-первых, экономическую безопасность с разных точек зрения можно рассматривать как процесс, состояние, степень и систему.

Во-вторых, была предложена примерная классификация возможных угроз экономической безопасности.

Таким образом, для того чтобы система обеспечения экономической безопасности стабильно функционировала, необходимо проанализировать каждый из компонентов экономической безопасности, установить угрозы в разрезе каждого из них, предложить ключевые показатели безопасности и их рамочные параметры, а затем сформировать механизм обеспечения экономической безопасности предприятия в разрезе каждого показателя и в целом.

Библиографические ссылки

1. Алексеев А. Л., Алексеев А. В. Теоретические подходы к определению понятия «экономическая безопасность» // Приволжский научный вестник. Экономические науки. 2017. № 1 (65). С. 49–51.
2. Бельская Е. В., Маркеева Т. П. Система рисков производственно-коммерческой политики промышленного предприятия с учетом экономической безопасности // Известия ТулГУ. Экон. и юрид. науки. 2014. № 5–1. С. 144–155.
3. Дуванова Ю. Н., Летуновский К. П., Власов А. Б. Классификация факторов, определяющих экономическую безопасность предприятия // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2013. № 3 (4). С. 127–128.

4. Ермолаев Д. В. Составляющие экономической безопасности предприятия // Ученые записки Орлов. гос. ун-та. Сер. Гуманитарные и социальные науки. 2012. № 4. С. 15–17.
5. Зорька Е. И. Подходы к определению понятия «экономическая безопасность» // Интерактивная наука. 2016. № 5. С. 77–79.
6. Меркушева М. В., Товстоноженко Н. А. Теоретические основы экономической безопасности предприятия // Междунар. журнал гуман. и естеств. наук. 2017. № 10. С. 163–165
7. Миллер А. Е., Карпов В. В. Исследование теоретических основ экономической безопасности региона // Вестник Омск. ун-та. Сер. Экономика. 2017. № 4 (60). С. 173–182.
8. Михалева Е. П., Алампиев А. В. Критерий обоснования управленческих решений при обеспечении экономической безопасности предприятия // Известия Тульск. гос. ун-та. Экон. и юрид. науки. 2013. № 2–1.
9. Никитина Л. Н., Афаунова М. Б. Обоснование наиболее опасных угроз экономической безопасности промышленного предприятия // Корпоративное управление и инновационное развитие Севера : Вестник Научно-исслед. центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкар. гос. ун-та. 2012. № 4. С. 12.
10. Колесниченко Е. А., Гильфанов М. Т. Методические аспекты оценки и обеспечения экономической безопасности предприятия // Вестник Тамбов. ун-та. Сер. Гуманитарные науки. 2013. № 11 (127). С. 56–62.

К ВОПРОСУ О РОЛИ КОНТРОЛЯ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Т. И. Матюнина, К. Ю. Комарова, М. И. Мигунова

Красноярский институт железнодорожного транспорта
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Л. Кецховели, 89

Рассмотрен вопрос о роли контроля в системе экономической безопасности Российской Федерации в связи с тем что проблемы экономической безопасности обостряются в периоды коренной ломки экономических отношений, и поэтому его роль возрастает на современном этапе развития страны.

Определена генеральная цель контроля в системе экономической безопасности и обозначены ее элементы, а также обозначены преимущества и недостатки стратегии национальной экономической безопасности и роли контроля в ее реализации.

Ключевые слова: контроль, экономическая безопасность, отрасли контроля, национальная безопасность, индикаторы экономической безопасности.

THE ROLE OF MONITORING THE ECONOMIC SECURITY OF THE RUSSIAN FEDERATION

T. I. Matyunina, K. U. Komarova, M. I. Migunova

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport
89, L. Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

The article deals with the role of control in the system of economic security of the Russian Federation, because the problems of economic security are exacerbated in times of radical breakdown of economic relations and therefore its role increases at the present stage of development of the country.

The General purpose of control in the system of economic security is defined and its elements are marked, as well as the advantages and disadvantages of the national economic security strategy and the role of control in its implementation.

Keywords: control, economic security, industry control, national security, economic security indicators.

В настоящее время экономика России находится на очередном этапе финансового кризиса, поэтому вопросы о роли контроля в экономической безопасности страны как никогда актуальны. Контроль представляет собой важнейшую функцию управления экономическими процессами, имеющую определенное содержание и специфические способы осуществления. Экономическая безопасность характеризуется как сложная индикативная система, включающая в себя национальные интересы в сфере экономики, угрозы и пороговые значения индикаторов экономической безопасности.

Национальная безопасность Российской Федерации – это состояние защищенности личности, общества и государства от внутренних и внешних угроз, при котором обеспечиваются реализация конституционных прав и свобод граждан Российской Федерации (далее – граждане), достойные качество и уровень их жизни, суверенитет, независимость, государственная и территориальная целостность, устойчивое социально-экономическое развитие Российской Федерации [9].

Национальная безопасность включает в себя оборону страны и все виды безопасности, которые предусмотрены Конституцией Российской Федерации и законодательством Российской Федерации, а также государственную, общественную, информационную, экологическую, экономическую, транспортную, энергетическую безопасность, безопасность личности.

Экономическая безопасность – это такое состояние или уровень развития средств производства в стране, при которых процесс устойчивого развития экономики и социально-экономическая стабильность общества обеспечиваются практически независимо от наличия и действия внешних факторов [12].

Для оценки национальной (экономической) безопасности используется анализ ряда индикаторов.

Индикаторы экономической безопасности – это реальные статистические показатели развития экономики страны, которые наиболее полно характеризуют явления и тенденции в экономической сфере [5].

Контроль важен не только для такого экономического ресурса, как имущество (денежные средства, финансовые активы, материальные активы и т. п.), но и в оценке стратегии развития, использования трудовых ресурсов, природной среды и т. п. [10].

Основное внимание уделяется социально-экономическим показателям, имеющим конкретное численное выражение и описывающим наиболее важные сферы народного хозяйства. В итоге количественная оценка состояния национальной безопасности в российской научной школе в значительной степени пересекается с таким направлением, как «экономическая безопасность».

Следует отметить, что в процессе осуществления контроля ставится цель убеждения в соответствии проверяемых процессов и явлений установленным параметрам, а не обязательность наличия отклонений от них. Поэтому целесообразно определять контроль как целенаправленную систему действий по установлению степени соответствия процесса функционирования объекта управления принятым управленческим решениям и действующим законодательным и иным установленным нормам и нормативам.

По мнению ведущих экономистов, предметом любого контроля является состояние и поведение объектов управления. Это состояние описывается качественными, структурными, пространственными и временными характеристиками, с помощью которых может быть установлено состояние любого объекта.

Следует согласиться с мнением ученых и подчеркнуть, что нет контроля вообще, а есть контроль конкретного содержания и конкретных форм. Поэтому в зависимости от охватываемой сферы управленческой деятельности выделяют отрасли контроля.

Так, по мнению доцента И. В. Федоренко, целью контроля является выявление происходящего, а из роли контроля в управлении следует вывод о том, что контроль нельзя рассматривать в отрыве от применяемой системы управления [10].

В нашем контексте под системой управления подразумеваются превентивные меры и методы со стороны государства в области тотальной безопасности.

Исследование организационных аспектов контроля неразрывно связано с его объектом. Экономическая безопасность определяется параметрами законности, целесообразности, экономической эффективности процессов и явлений, происходящих в его

деятельности, поэтому предметом контроля будут являться процессы и финансовые операции, рассматриваемые со следующих позиций:

- законности;
- целесообразности и экономической эффективности;
- обеспечения сохранности собственности;
- правильности формирования и использования фондов;
- достоверности учета и отчетности;
- их полноты и соответствия установленным нормативам.

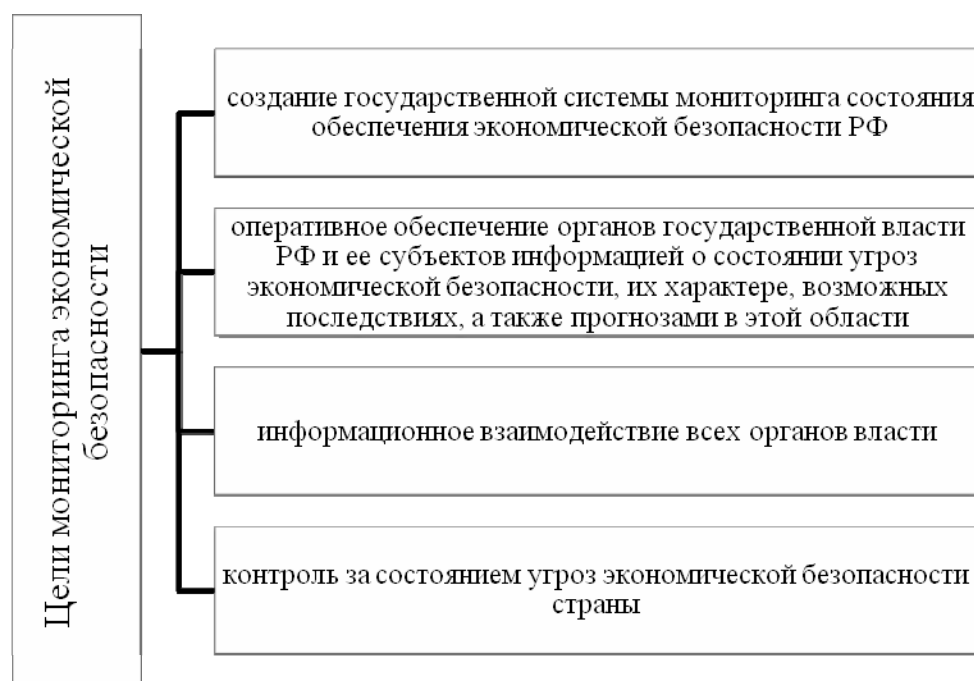
Генеральная цель контроля в системе экономической безопасности выражается в развитии и реализации всех экономически оправданных мер для предупреждения, профилактики и выявления причин возникновения конфликтных ситуаций, ведущих к нарушению нормативных актов.

Государственная деятельность по обеспечению экономической безопасности страны включает в себя следующие элементы:

- объективный и всесторонний мониторинг экономики и общества в целях выявления и прогнозирования внутренних и внешних угроз жизненно важным интересам объектов экономической безопасности;
- разработка комплекса оперативных и долговременных мер по предупреждению и нейтрализации внутренних и внешних угроз;
- организация работы по реализации комплекса государственных мер по обеспечению экономической безопасности [1].

Реальным механизмом контроля за реализацией государственной политики в области обеспечения экономической безопасности является мониторинг экономической безопасности [11].

Главные цели мониторинга экономической безопасности представлены ниже (см. рисунок).



Цели мониторинга экономической безопасности

Мониторинг экономической безопасности – это организованное системное наблюдение за ходом и характером качественных изменений в системе, связанных с реа-

лизацией ее целей и задач. Задачей мониторинга является не только наблюдение, но и накопление фактов, статистического материала как этапа развития теории экономической безопасности [3].

С учетом новых сложившихся вызовов и угроз стратегия национальной экономической безопасности представляет собой документ, в котором содержится анализ современного состояния национальной безопасности России и изложение основных направлений работы по ее укреплению.

Реализация настоящей Стратегии призвана способствовать развитию национальной экономики, улучшению качества жизни граждан, укреплению политической стабильности в обществе, обеспечению обороны страны, государственной и общественной безопасности, повышению конкурентоспособности и международного престижа Российской Федерации [7].

Следующим довольно интересным моментом Стратегии национальной безопасности Российской Федерации является то, что она ссылается на Положение «Об оценке и государственном мониторинге состояния национальной безопасности Российской Федерации» [8], которое с октября 2015 г. остается в стадии обсуждения и доработки.

Основные характеристики состояния национальной безопасности приведены в таблице.

**Основные характеристики состояния национальной безопасности
в 2009 и 2017 годах**

2009 г.	2017 г.
Перечень характеристик состояния	Перечень показателей состояния
1. Уровень безработицы (доля от экономически активного населения)	1. Удовлетворенность граждан степенью защищенности своих конституционных прав и свобод, личных и имущественных интересов, в том числе от преступных посягательств
2. Децильный коэффициент (соотношение доходов 10 % наиболее и 10 % наименее обеспеченного населения)	2. Доля современных образцов вооружения, военной и специальной техники в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках, воинских формированиях и органах
3. Уровень роста потребительских цен	3. Ожидаемая продолжительность жизни
4. Уровень государственного внешнего и внутреннего долга в процентном отношении от валового внутреннего продукта	4. Валовой внутренний продукт на душу населения
5. Уровень обеспеченности ресурсами здравоохранения, культуры, образования и науки в процентном отношении от валового внутреннего продукта	5. Децильный коэффициент (соотношение доходов 10 % наиболее обеспеченного населения и 10 % наименее обеспеченного населения)
6. Уровень ежегодного обновления вооружения, военной и специальной техники	6. Уровень инфляции
7. Уровень обеспеченности военными и инженерно-техническими кадрами	7. Уровень безработицы
	8. Доля расходов в валовом внутреннем продукте на развитие науки, технологий и образования
	9. Доля расходов в валовом внутреннем продукте на культуру
	10. Доля территории Российской Федерации, не соответствующая экологическим нормативам

Обобщая результаты, приведенные в таблице, можно сделать вывод об очевидности ухода законодателя от традиционной градации ценностей «личность», «общество», «государство» и попытки совместить индикативный и критериальный подходы к оценке безопасности.

Критерий экономической безопасности – это оценка состояния национальной экономики с позиций важнейших процессов, отражающих сущность экономической безопасности. Критериальная оценка экономической безопасности включает в себя оценку:

- ресурсного потенциала и возможностей его развития;
- уровня эффективности использования ресурсов;
- конкурентоспособности экономики и экономических субъектов.

Вместе с тем, если сравнить перечень показателей с актуальными для России угрозами национальной и экономической безопасности, то и редакция 2015 года представляется недостаточно полной. К примеру, в 2016 г. к актуальным угрозам национальной и экономической безопасности государственный деятель и российский учёный-экономист В. К. Серганов причислил «гибридные угрозы», которые могут иметь как экономический, так и политический характер. И показатели состояния национальной (экономической) безопасности их, соответственно, не учитывают [4].

Проект Положения «Об оценке и государственном мониторинге состояния национальной безопасности Российской Федерации» гласит, что «государственный мониторинг состояния национальной безопасности является системой непрерывного наблюдения за развитием ситуации в сфере обеспечения национальной безопасности». Согласно проекту, он должен стать «практическим инструментом оценки уровня обеспечения национальных интересов и достижения стратегических национальных приоритетов в стране». Предполагается, что в ходе мониторинга будут учитываться более 60 критериев и показателей национальной безопасности.

Российской академией народного хозяйства и государственной службой при Президенте РФ при поддержке Совета безопасности РФ ведется работа над методологией мониторинга состояния национальной безопасности.

Однако, по мнению российского учёного В. М. Мирошникова, оценка и мониторинг состояния национальной безопасности РФ фактически сводятся к контролю базовых макроэкономических показателей, а также нескольких дополнительных пограничных величин, в широком смысле относящихся к предметной области государственной экономической политики, то есть государственный мониторинг национальной безопасности является ничем иным, как некой системой индикаторов экономической безопасности, а значит, и вся количественная оценка основывается на экономических данных [6].

Правительство Российской Федерации на сегодняшний день должно заострить внимание на проблемах экономической безопасности, так как эти проблемы ухудшают уровень жизни россиян и уровень конкурентоспособности России в международной гонке в различных областях; следует отметить, что для предотвращения угроз Правительство должно действовать аккуратно и предусмотрительно, а также должно прибегнуть к помощи более развитых стран в целях предотвращения ошибок.

Обобщая вышеизложенное, можно констатировать, что тема контроля в экономической безопасности на сегодняшний день весьма актуальна и продолжает находиться в центре внимания как профессиональных, так и судейских споров.

Кроме того, в процессе реализации экономических реформ параллельно с государственной системой обеспечения экономической безопасности в России стала постепенно складываться негосударственная система в области экономической безопасности, нацеленная на безопасность предпринимательства, собственности и личности [2].

Библиографические ссылки

1. Аппарат Совета Безопасности Российской Федерации подготовил проект Положения «Об оценке и государственном мониторинге состояния национальной безопасности Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Совет Безопасности Российской Федерации : офиц. сайт. 2015. 19 окт. URL: <http://www.scrf.gov.ru/news/> (дата обращения: 20.04.2016).
2. Воронцов С. А., Белоусов В. Т. О возможности реализации мобилизационного типа развития России в XXI в. // Власть. 2015. № 5. С. 23–28.
3. Воронцов С. А., Понеделков А. В. О совершенствовании государственной политики в сфере обеспечения национальной безопасности // Власть. 2016. № 2. С. 126–132.
4. Гладких Е. Л., Серганов В. К. Эволюция экономической безопасности // Ростовский научный журнал. 2016. Т. 8, № 11. С. 100–116.
5. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года : утв. распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р.
6. Мирошников В. М. Зарубежный опыт по обеспечению экономической безопасности как основы национальной безопасности в условиях глобализации // Транспортное дело России. 2012. № 5. С. 9–12.
7. Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года : утв. Указом Президента РФ от 12.05.2009 № 537.
8. Стратегия национальной безопасности Российской Федерации : утв. Указом Президента РФ от 31.12.2015 № 683.
9. О безопасности : федер. закон от 28.12.2010 № 390-ФЗ // Рос. газета. Федер. выпуск. 2010. № 5374. 29 дек.
10. Федоренко И. В. Аудит: расширяем границы науки (теория и методология) : монография. М. : Инфра-М, 2013. 100 с.
11. Цейковец Н. В. Эволюция показателей оценки состояния национальной безопасности РФ // Материалы конф. ГНИИ «Нацразвитие». 2016. С. 48–52.
12. Экономическая безопасность России. Общий курс : учебник / под ред. В. К. Сенчагова. М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2010. 815 с.

ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВА ПО МЕТОДУ «ТОЧНО В СРОК»

Ю. В. Кублицкая, И. И. Ивакина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
E-mail: julia_k3110@mail.ru

Проблема управления затратами в организациях является одной из наиболее сложных и важных в российской экономике. Концепция «Точно в срок» направлена на создание производственной среды, которая позволит упростить и совершенствовать процессы, что в свою очередь будет способствовать устранению непроизводительных затрат. В целом система «Точно в срок» позволяет предотвратить возникновение перепроизводства, минимизировать материальные запасы и ликвидировать большую часть затрат на складское хранение. Наличие различных методов и способов организации стратегического управленческого учета, позволяет организации самостоятельно выбирать необходимую ей методику или их совокупность, учитывая свои стратегические цели, особенности производства, географические и культурные особенности.

Ключевые слова: точно в срок, запасы, эффективность, стратегический управленческий учет.

ORGANIZATION OF PRODUCTION ACCORDING TO THE METHOD OF “JUST-IN-TIME”

Y. V. Kublitskaya, I. I. Ivakina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
E-mail: julia_k3110@mail.ru

The problem of cost management in enterprises is one of the most difficult and important in the Russian economy. The concept of “just in time” is aimed at creating a production environment that will simplify and improve processes, which in turn will contribute to the growth of value added and elimination of unproductive costs. In General, the system of “just in time” allows you to prevent overproduction and to minimize inventories and eliminate a large part of the cost of warehousing. The presence of various methods and methods of organization of strategic management accounting, allow the organization to choose its own methodology or a set of them, taking into account its strategic objectives, production characteristics, geographical and cultural characteristics.

Keywords: just in time, stocks, efficiency, strategic management accounting.

В настоящее время стратегический управленческий учет представляет собой важный элемент организационного успеха. Для того чтобы обеспечить устойчивое развитие организации, необходимо предоставить руководству внешнюю и внутреннюю

информацию, необходимую для принятия управленческих решений. Такую информацию способен предоставить стратегический управленческий учет. Актуальность данного вопроса обуславливается тем, что в настоящее время уделяется большое внимание проблемам калькулирования себестоимости продукции, а также широко рассматриваются разнообразные системы управления затратами. С помощью таких систем возможно не только определить уровень затрат, но и оценить конкурентоспособность организации и ее продукции, а также ориентироваться на требования рынка и своевременно реагировать на его изменения.

Основная проблема выбора инструмента стратегического управленческого учета состоит в том, что из-за различных способов и вариантов организации стратегического управленческого учета необходимо выявить различия между существующими подходами, а также выбрать именно тот подход, который будет максимально эффективен для конкретной организации.

Для того чтобы принять правильное управленческое решение, любая организация, независимо от своей сферы деятельности, должна знать свои затраты и иметь информацию о производственных расходах, которые являются одним из объектов учетно-аналитического обеспечения управления в целом [12]. В свою очередь, качественное учетно-аналитическое обеспечение управления затратами, которое включает в себя «не только учетное и аналитическое обеспечение, но и результаты проводимых контрольных процедур», зависит от выбранных инструментов и методов [3, с. 76]. В современных условиях деятельность производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. Поэтому особую значимость приобретает использование передовых форм и методов организации труда и управления производством, применяемых в разных странах, например система «Точно в срок» [10, с. 142].

Теоретические аспекты концепции «Точно в срок» широко исследовались такими специалистами, как Кудинова А. В., Степаненко А. В., Трифанов В. А., Крафт В. А., Головатая Л., Беребердина Н. С., и многими другими [1; 4; 6; 11].

Система «Точно в срок» (JIT) предотвращает любые лишние расходы и эффективно использует производственный потенциал организации. При этой системе действует главный принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю. Основная идея данной системы состоит в том, чтобы сделать процесс как можно короче, используя ресурсы оптимальным образом. Система JIT исключает сбои и нарушения процесса производства, делает систему более гибкой, сокращает время подготовки к процессу, сводит к минимуму материальные запасы, устраняет необоснованные затраты [10, с. 143]. В основе этой концепции лежит уверенность в том, что запасы возникают из-за плохого управления, плохой координации работ, и поэтому проблемы прячутся в запасы; следовательно, необходимо отыскать причины, вызывающие расхождения между предложением и спросом, затем улучшить выполнение операций, после чего запасы исчезнут.

По мнению Ю. В. Нишаковой, система «Точно в срок» позволяет обеспечивать гибкость производства и при этом осуществлять экономию на запасах. Данный метод заключается в том, что в процессе производства детали, необходимые для изготовления готовой продукции, оказываются в определенном месте и в определенном количестве именно в тот момент, когда это необходимо. Благодаря этому компания, внедряющая подобную систему, снижает до минимума складские запасы, сокращает простои или совсем сводит их к нулю. Кроме того, применение концепции «Точно в срок» позволяет организации улучшить отношения с заказчиками, увеличить объем продаж продукции, стабилизировать положение на рынке, улучшить финансовое состояние, а также повысить конкурентоспособность [8, с. 112–114].

Как и любой подход, система «Точно в срок» имеет свои преимущества и недостатки (см. рисунок) [2; 10].



Основные преимущества и недостатки системы «Точно в срок»

Несмотря на все положительные стороны данного метода, это достаточно сложная для внедрения система управления, так как он требует жесткого и оперативного планирования, четкой, слаженной работы всех служб, высокой степени отработки всех технологических и управленческих процессов. При этом система весьма эффективна. Поэтому для успешного внедрения управленческого принципа «Точно в срок» необходим комплекс мероприятий, который представлен ниже (см. таблицу) [5; 9].

Основные направления концепции «Точно в срок»

Направление	Характеристика
Запасы	Организации должны выявлять и решать проблемы, приводящие к образованиям запасов, все усилия должны быть направлены на их минимизацию
Качество	Необходимо добиваться полного отсутствия брака. Если качество не обеспечивается на 100 %, то производство и сбыт недостаточно эффективны
Поставщики	Необходимо устанавливать только длительные партнерские отношения с надежными поставщиками. Количество поставщиков не должно быть большим
Объем партий	Необходимо искать способы снижения объемов производственных партий, придерживаться коротких производственных циклов, для того чтобы излишек производства не накапливался в запасах готовой продукции
Надежность	Операции должны выполняться непрерывно, без сбоев, т. е. не должно быть брака, невыходов на работу, поломок оборудования и т. п.
Информационное обеспечение	Необходимо оперативно обмениваться информацией и синхронизировать все процессы поставки материальных ресурсов, производства и сборки, поставки готовой продукции
Работники	Необходима согласованность действий как рабочего, так и управленческого персонала. Необходимо поощрять любые творческие инициативы, любые идеи по поводу возможных усовершенствований в работе
Планирование	Необходимо создание механизма краткосрочного планирования с жесткой привязкой по времени и оперативным реагированием на любые возможные изменения и внештатные ситуации

Как отмечает в своих трудах А. Г. Сергушкина, процесс внедрения системы «Точно в срок» является длительным и трудоемким и требует от организации больших и долгосрочных усилий. Для работы системы необходимо применять различные методы, инструменты и техники качества. Но самое важное – потребуется изменить сознание сотрудников и корпоративную культуру. Каждая организация, учитывая особенности своей деятельности, самостоятельно выбирает какую-либо систему учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, обязательно отображает эту информацию в учетной политике. Успех любой организации, независимо от сферы деятельности, обусловлен грамотным управлением затратами, четким контролем за ними, а также выявлением резервов экономии. И именно с помощью учета затрат есть возможность определить их эффективность, узнать, не будут ли они излишними, и верно установить цены [10, с. 143].

В заключение хотелось бы отметить, что внедрение данной системы позволит существенно снизить складские запасы и незавершенное производство, сократить произ-

водственный цикл, увеличить производительность, увеличить оборачиваемость оборотных средств, сократить затраты, уменьшить себестоимость, улучшить качество. Таким образом, концепция «Точно в срок» – это способ не только минимизации запасов, но еще и устранения отходов по любым видам ресурсов, улучшения координации и повышения эффективности деятельности [9, с. 157–158].

Таким образом, применение концепции «Точно в срок» позволяет организации улучшить отношения с заказчиками, увеличить объем продажи продукции, стабилизировать положение на рынке, улучшить финансовое состояние, а также повысить конкурентоспособность. Система «Точно в срок» основной целью ставит избавление организации от любых лишних расходов, эффективное использование производственного потенциала организации, а также обеспечение высокого уровня качества продукции и надежности [7, с. 143].

Подводя итог вышеизложенного, можно сделать вывод, что система «Точно в срок» является хорошим способом повышения конкурентоспособности компании и ее продукции на рынке. Данная концепция способна помочь тем организациям, которые заинтересованы в предоставлении качественных и относительно недорогих товаров и услуг. В России существуют большие перспективы для внедрения данной системы, распространение данной концепции повлекло бы за собой значительный рост эффективности производства и распределения товаров. Несмотря на свои недостатки, система «Точно в срок» во многих аспектах демонстрирует свою эффективность и применимость в производстве, что еще раз свидетельствует об актуальности исследования данной проблемы.

Библиографические ссылки

1. Беребердина Н. С. Система «Точно в срок» (JUST-IN-TIME): Разработка и внедрение // Инновационное развитие современной науки : материалы Междунар. науч.-практ. конф. : в 9 ч. 2014. С. 33–37.
2. Брыкалова А. К., Николаева Ю. А. Концепция «Точно в срок» и ее применение в производстве // Вестник молодых ученых Самар. гос. экон. ун-та. 2015. № 2 (32). С. 45–47.
3. Влажина И. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на предприятиях внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2014. № 3. С. 75–82.
4. Головатая Л., Рошка Е. Система JUST-IN-TIME («Точно в срок») как способ повышения эффективности деятельности компаний // Актуальные задачи управления качеством и конкурентоспособностью продукции в современных условиях : материалы междунар. науч.-практ. конф. / Казанский кооперативный ин-т (филиал) Рос. ун-та кооперации ; Европейский ун-т Молдовы, 2016. С. 202–207.
5. Ильина С. И., Деханова Н. В. Модель «Точно в срок» как форма бережливого производства на предприятии // Экономика сегодня: современное состояние и перспективы развития : материалы междунар. научн. конф. молодых исследователей. 2017. С. 88–90.
6. Кудинова А. В., Степаненко А. В. Особенности калькулирования себестоимости продукции методом «Точно в срок» // Кластерные инициативы в формировании прогрессивной структуры национальной экономики : материалы 2-й Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 т. 2016. С. 148–150.
7. Мугак Т.А., Терехин И. А. Применение концепции JIT на отечественных предприятиях // Успехи современного естествознания. 2014. № 7. С. 141–143.

8. Нишакова Ю. В., Дыченко В. О. Внедрение системы «Точно в срок» в сферу управленческой деятельности // Новая наука: Современное состояние и пути развития. 2015. № 6–2. С. 112–114.
9. Сапунова Т. А., Скубенко Д. В. Внедрение концепции «Точно в срок» на российских предприятиях // Инновационная наука. 2016. № 11–1. С. 157–158.
10. Сергушкина А. Г. Адаптация системы «JIT» («Точно в срок») в отечественной практике // Наука и образование: сохраняя прошлое, создаём будущее : материалы VI междунар. науч.-практ. конф. 2016. С. 141–143.
11. Трифонов В. А., Крафт Ю. А. Организация производства по методу «Точно в срок» // Актуальные мировые тренды развития социально-гуманитарного знания : материалы междунар. науч.-практ. конф. : в 3 ч. / Агентство перспективных научных исследований (АПНИ). 2017. С. 172–176.
12. Федорова И. Ю. Стратегически ориентированное учетно-аналитическое обеспечение управления организацией // Наука и образование: опыт, проблемы и перспективы развития : материалы XIV междунар. науч.-практ. конф. Ч. II. Красноярск, 2015. С. 302–307.

© Кублицкая Ю. В., Ивакина И. И., 2018

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ В УГОЛЬНОЙ КОМПАНИИ

Т. А. Куприянова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Деятельность крупнейших промышленных компаний подтверждает тот факт, что эффективная система планирования позволяет осуществлять эффективное управление финансовыми ресурсами компании за счет четко выстроенных взаимосвязей с другими компаниями, осуществляющими деятельность на рынке. Основным инструментом в рамках повышения эффективности управления выступает бюджетирование, которое позволяет охватить в единую систему все элементы сложной организационной структуры угольной компании (шахты и разрезы). Раскрыта необходимость формирования различных бюджетов играющих ключевую роль в источниках финансирования, а также структура доходов и расходов.

Ключевые слова: бюджетирование, управление, угольная промышленность, бюджетное планирование.

BUDGETING AS A CONTROL IN COAL COMPANIES

T. A. Kupriyanova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The activity of the largest industrial companies confirms the fact that an effective planning system allows for the effective management of the company's financial resources by clearly structured relationships with other companies operating in the market. The main tools for improving the efficiency of management is budgeting, which allows you to cover in a single system all the elements of a complex organizational structure of the coal company (mines and sections). The paper reveals the need for the formation of various budgets play a key role in the formation of sources of financing, as well as the structure of income and expenditure.

Keywords: budgeting, management, coal industry, budget planning.

Современная управленческая система все большую роль в рамках управления отводит системе бюджетного планирования (бюджетирования). Данный факт обусловлен тем, что грамотно поставленная система бюджетирования позволяет не только спланировать текущую деятельность компании, но и спрогнозировать возможные изменения в конъюнктуре рынка.

Анализ уровня добычи угля свидетельствует о его постоянном росте из года в год (см. таблицу), что в свою очередь позволяет говорить о наличии стабильного спроса на уголь как внутри РФ, так и за ее пределами, несмотря на попытки вытеснить уголь из оборота за счет более широкого применения природного газа.

Добыча угля по видам*

Год	Всего, млн тонн	в том числе		Удельный вес добычи каменного угля, в процентах от общего объема добычи угля
		каменный уголь	из него	
			уголь коксовый (коксующийся)	
2012	357	279	72,7	78,1
2013	353	279	74,4	79,1
2014	357	288	76,3	80,7
2015	372	298	82,9	80,2
2016	385,7	296,2	89,5	76,8

*Составлено по: [6; 7].

Кроме того, по оценкам многих российских экспертов в период до 2020 года спрос на уголь может возрасти в несколько раз.

Среди основных мероприятий, направленных на повышение конкурентоспособности российского угля, можно выделить следующее [2]:

- улучшение качества добываемого угля;
- снижение издержек;
- развитие рациональной транспортной логистики.

С учетом направлений развития угольной промышленности возникает необходимость в наращивании производственных мощностей, а также в развитии новых месторождений, что в значительной степени усложняет процесс управления компанией.

В свою очередь внедрение эффективной системы бюджетирования позволит получить точную, полную и своевременную информацию по всем аспектам деятельности угольной компании.

Бюджетирование выступает как важная ступень при разработке системы экономического управления, которое способствует оптимизации финансовых потоков в условиях повышенной конкуренции [4].

Вопросы применения системы бюджетирования в деятельности компаний рассматривались большим количеством как отечественных, так и зарубежных специалистов, таких как Г. Андерсон, Н. Майерс, Р. Манн, А. Д. Шермет, И. Г. Балабанов, В. В. Бурцев и др. Однако особенности формирования системы бюджетов, даже в укрупненном, агрегированном виде, применительно к угольной промышленности практически не рассматриваются.

Бюджетирование в угольной компании представляет собой процесс принятия управленческих решений, посредством которых угольная компания осуществляет оценку целесообразности притока и оттока активов.

Для менеджмента бюджет представляет собой часть стратегии развития компании, формируется на основе стратегического бизнес-плана и утверждается Советом директоров [5].

Основной целью в рамках бюджетирования является стимулирование эффективности работы всех структурных подразделений с учетом тенденций развития угольной компании [3, с. 1346].

Система бюджетирования предусматривает проведение детального анализа структурных подразделений организации с целью выделения центров ответственности, чтобы за каждый бюджет отвечало бы определенное ответственное лицо, а следовательно, необходимо, чтобы классификация расходов соответствовала подразделению ответственности [8].

На начальном этапе внедрения бюджетирования в угольной компании необходимо провести оптимизацию организационной и финансовой структуры по центрам от-

ветственности, которая позволяет сгруппировать бюджетные показатели и составить бюджеты по направлениям деятельности (бизнес-процессам) (см. рисунок).

При разработке бюджетов необходимо использовать их классическое деление по операционной и финансовой деятельности.

В рамках разработки операционных бюджетов решаются следующие задачи [9, с. 40]:

- управление закупками и продажами;
- управление производством;
- управление капитальными затратами и инвестициями;
- управление персоналом.

При разработке финансовых бюджетов решаются следующие задачи:

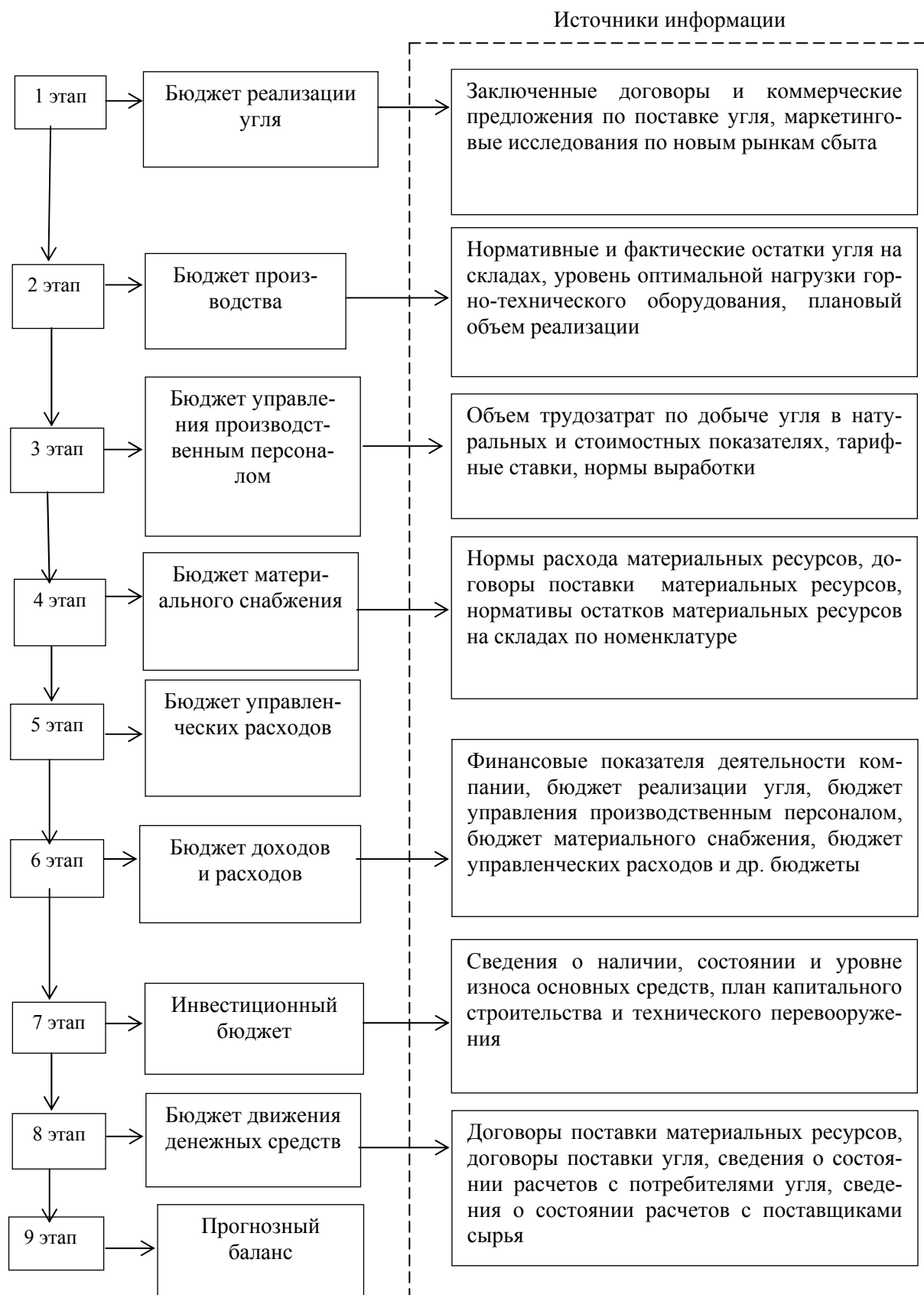
- в рамках бюджета движения денежных средств – управление денежными потоками при проведении платежей с разными категориями контрагентов: работники, государство, поставщики, потребители и др.;
- в рамках прогнозного баланса – управление акционерным капиталом и распределение прибыли.

Количество и структура разрабатываемых бюджетов напрямую зависит от уровня структурного подразделения. На уровне шахты (разреза) как центра затрат рекомендуется разрабатывать следующие бюджеты:

- бюджет производства, должен содержать информацию по таким направлениям, как объем добычи угля и прочей продукции по маркам, норматив нагрузки на производственное оборудование, объем выполненных подготовительных работ по вскрытию грунта (разрез);
- бюджет затрат – предусматривает формирование плановой себестоимости добытого угля с выделением различных этапов добычи, в частности проведение подземных работ, работы на поверхности шахты;
- бюджет управления производственным персоналом должен отражать численность персонала и расходы на его содержание, расходы на повышение квалификации, инструменты роста производительности труда, а также расходы, связанные с выбытием и движением персонала шахт (разрезов);
- бюджет материального обеспечения отражает информацию по уровню остатков материальных ресурсов на начало и конец бюджетного периода, поступлению и выбытию материальных ресурсов в натуральных и стоимостных показателях в разрезе по видам материалов.

В целом же для угольной компании считаем целесообразным разрабатывать следующие виды бюджетов:

- бюджет реализации угля разрабатывается на основе графика отгрузки угля по заключенным договорам и графика поступления денежных средств по отгруженному углю согласно условиям оплаты, указанным в договорах [1, с. 338];
- бюджет управленческих расходов составляется по угольной компании в целом с учетом расходов на управленческий персонал шахт (разрезов);
- бюджет доходов и расходов разрабатывается на основе данных бюджета реализации угля и бюджетов по учету расходов как по шахтам (разрезам), так и по компании в целом;
- инвестиционный бюджет, включающий в себя такие элементы, как график финансирования строительства объектов основных средств по этапам строительства и модернизации, а также график ввода основных средств в эксплуатацию;
- бюджет движения денежных средств, представляющий собой график поступлений и расходования средств по различным направлениям деятельности;
- прогнозный баланс, позволяющий провести оценку финансового состояния и инвестиционной привлекательности компании посредством оценки финансового положения, стабильности и устойчивости.



Этапы разработки агрегированной структуры бюджетов угольной компании¹

¹ Составлено автором.

Сроки и периодичность составления бюджетов зависят от целей руководства компании, специфики технологического цикла. В любом случае чем короче период бюджетирования, тем легче производить корректировку бюджетов. Корректировка бюджетов является неотъемлемым элементом системы бюджетирования, поскольку в процессе осуществления деятельности компания подвергается влиянию как внутренних, так и внешних факторов. При этом корректировка должна производиться исходя из реально сложившейся ситуации в оперативном режиме, а не через определенный период времени согласно принятому в компании регламенту. Наиболее часто в компаниях устанавливается определенная периодичность проведения корректировки бюджетных показателей, даже если реальных оснований для этого нет. Утверждение бюджетов на следующий год необходимо проводить в последней декаде текущего года как по угольной компании в целом, так и по шахтам (разрезам).

Предлагаемая система бюджетов является лишь незначительной частью, которые необходимо будет разработать в рамках системы бюджетирования, поскольку их количество зависит напрямую от количества шахт (разрезов), входящих в состав угольной компании. Гибкость системы бюджетирования предоставляет центрам ответственности возможность в течение года изыскивать недостающие денежные средства [10]. Также необходимо отметить, что эффективность внедрения бюджетирования в угольной компании зависит в том числе и от факторов природного характера, а именно: горно-геологических условий, высокая изменчивость которых обуславливает значительную неопределенность основных параметров бюджетирования и важность предвидения возникновения данных изменений.

Библиографические ссылки

1. Вирула М. А., Великанов А. М. Алгоритм бюджетного управления бизнес-процессами углепроизводства [Электронный ресурс] // Горный информационно-аналитический бюллетень. 2005. № 6. С. 335–339. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/algoritm-byudzhetnogo-upravleniya-biznes-protsessami-ugleproizvodstva> (дата обращения: 08.03.2018).
2. Информационно-аналитический горнопромышленный портал России [Электронный ресурс]. URL: <http://www.miningexpo.ru> (дата обращения: 06.03.2018).
3. Куприянова Т. А., Вострова А. А., Долгих А. С. Центр ответственности как элемент бюджетирования в угольной компании // Российское предпринимательство. 2017. Т. 18, № 8. С. 1345–1352.
4. Мухина Е. Р. Теоретические аспекты бюджетирования как элемента ресурсного обеспечения управленческого учета [Электронный ресурс] // Вестник Перм. ун-та. 2014. № 1(20) С. 70–76. URL: [http:// https://cyberleninka.ru](http://https://cyberleninka.ru) (дата обращения: 11.03.2018).
5. Петров А. В. Бюджетирование: как нивелировать недостатки и повысить эффективность? [Электронный ресурс] // Российское предпринимательство. 2013. № 4 (226). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/byudzhetrovanie-kak-nivelirovat-nedostatki-i-povysit-effektivnost> (дата обращения: 12.03.2018).
6. Промышленное производство в России – 2016 : стат. сб. [Электронный ресурс] / Росстат. М., 2016. 347 с. URL: <http://www.gks.ru> (дата обращения: 12.03.2018).
7. Таразанов И. Г. Итоги работы угольной промышленности России за январь-декабрь 2016 г. Аналитический обзор [Электронный ресурс] // Уголь. 2016. С. 36–50. URL: [http:// https://cyberleninka.ru](http://https://cyberleninka.ru) (дата обращения: 13.03.2018).
8. Цукерман В. А., Селин И. В. Процессы бюджетирования и мониторинг внутри-производственных издержек на горном предприятии [Электронный ресурс] // Горный

информационно-аналитический бюллетень. 2013. С. 337–343. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/protsessy-byudzhetrovaniya-i-monitoring-vnutriproizvodstvennyh-izderzhek-na-gornom-predpriyatii> (дата обращения: 13.03.2018).

9. Орлов В. П., Кушнеров Ю. П., Нифонтов А. И. Экономические основы и принципы формирования операционного и финансового бюджетов угольных компаний и филиалов шахт [Электронный ресурс] // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). 2005. № 2. С. 39–44. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskie-osnovy-i-printsipy-formirovaniya-operatsionnogo-i-finansovogo-byudzhetrov-ugolnyh-kompaniy-i-filialov-shaht> (дата обращения: 08.03.2018).

10. Яшина Н. В., Ярыгина Н. А. Актуальные вопросы управления денежными потоками [Электронный ресурс] // Вестник НГИЭИ. 2015. № 3 (46). С. 100–104. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-upravleniya-denezhnymi-potokami> (дата обращения: 08.03.2018).

© Куприянова Т. А., 2018

**ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ВЫБОРА ФОРМЫ
ОБНОВЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ
НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ**

И. В. Недбайло

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены формы обновления основных средств на предприятии нефтедобывающей отрасли, также рассмотрены способы инвестиций, такие как кредит и лизинг. Представлены основные преимущества и недостатки кредита, и лизинга. Рассмотрены основные виды лизинга по обновлению основных средств, финансовый, операционный и возвратный лизинг. Сформулированы выводы по выбору формы обновления основных средств. Проведенное сравнение приобретения оборудования в кредит или лизинг показало, что лизинг является более выгодной формой в связи с тем, что при учете имущества на балансе лизингодателя имеет место экономия на налоге на имущество организаций.

Ключевые слова: основные средства, лизинг, кредит, капитальный ремонт, модернизация, приобретение нового оборудования.

**THE ECONOMIC RATIONALE FOR THE SELECTION OF THE UPDATE
FORM OF FIXED ASSETS OF ENTERPRISES OF OIL INDUSTRY**

I. V. Nedbaylo

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Forms of renewal of fixed assets at the enterprise of oil-extracting branch are considered, ways of investments, such as the credit and leasing are also considered. The main advantages and disadvantages of credit and leasing are presented. The main types of leasing on updating of fixed assets, financial, operational and return leasing are considered. Conclusions on the choice of the fixed asset update form. A comparison of the acquisition of equipment on credit or leasing has shown that leasing is a more profitable form, because when accounting assets on the balance sheet of the lessor, there is an economy on the property tax of organizations.

Keywords: fixed assets, leasing, credit, capital repairs, modernization, acquisition of new equipment.

Важной составной частью национального богатства и важнейшим элементом экономического потенциала страны выступают основные средства. Объекты основных средств являются основой для любого производства. Количество, стоимость, состояние, эффективность использования основных средств влияют на результаты деятельности любой отрасли.

В настоящее время физический и моральный износ основных средств является крупной проблемой многих отраслей промышленности России. По многим отраслям показатель износа с каждым годом увеличивается, на промышленных предприятиях России он достигает 60–65 % и выше.

Усиление конкуренции со стороны зарубежных производителей, стремление к росту и укреплению рыночных позиций требует своевременной замены морально и физически изношенных основных средств. В России многие компании вынуждены закупать оборудование за рубежом, так как отечественные предприятия, используя в производстве устаревшее оборудование, не способны обеспечивать запросы рынка на приобретение высокотехнологичного, качественного оборудования с приемлемым соотношением «цена/ качество».

Выбор формы обновления (капитальный ремонт, модернизация или приобретение нового оборудования) осуществляется путем сопоставления капитальных вложений, себестоимости продукции и производительности оборудования по сравниваемым вариантам.

Целесообразность капитального ремонта очевидна, если затраты на него меньше затрат на новое оборудование, себестоимость производства продукции меньше себестоимости её изготовления на новой машине, а производительность отремонтированной машины больше производительности новой. Если эти условия не соблюдаются, то целесообразней приобрести новую машину.

Однако на практике вышеперечисленные условия встречаются весьма редко. В большинстве случаев производительность машин после капитального ремонта ниже, а себестоимость продукции выше [3].

Из всех перечисленных форм обновления основных средств остановимся на приобретении нового оборудования. Наиболее распространенными формами приобретения основных средств являются кредит и лизинг. В настоящее время ставки по кредиту являются довольно высокими, а требования к заемщику жесткими, что делает кредит малодоступным для многих предприятий. Передовой формой обновления основных средств, которой активно пользуются отечественные предприятия, является лизинг. Лизинг позволяет максимально быстро получить новые основные средства, снизить затраты на их приобретение, ускорить окупаемость имущества, не оказывая влияния на финансовое состояние, что делает его наиболее выгодной и актуальной формой приобретения [9].

Любое предприятие финансирует свою деятельность из полученной чистой прибыли, которая идет на расширение производства либо различного рода инвестиционные проекты. Однако если же предприятие не располагает достаточными финансовыми ресурсами, но для дальнейшего развития деятельности и улучшения финансового состояния необходима модернизация производства, то одним из вариантов является привлечение заемных средств.

Возможность привлечения средств на приобретение оборудования в форме беспроцентного кредита, было бы наиболее выгодным вариантом для обновления основных средств на предприятии. Однако здесь необходимо учитывать цели, задачи и финансовые возможности связанных сторон, степень их заинтересованности в дальнейшем развитии деятельности предприятия. Поэтому говорить об использовании данного варианта как наиболее вероятного очень трудно. Поэтому необходимо рассмотреть возможные варианты и программы приобретения оборудования за счет привлечения инвестиционного кредита [10].

Многие предприятия России и Красноярского края отмечают, что одним из наиболее существенных внешних препятствий для дальнейшего развития предприятия

являет «доступность заемных средств». Поэтому можно выделить следующие недостатки приобретения основных средств в кредит:

- продолжительные сроки рассмотрения заявки на получение кредита;
- суммы выплат основного долга не переносятся на себестоимость продукции, в результате чего предприятие вынуждено выплачивать сумму долга из средств компании;
- кредит увеличивает кредиторскую задолженность предприятия, что снижает ликвидность активов и отрицательно влияет на финансовое состояние предприятия и, как следствие, на его инвестиционную привлекательность;
- отсутствие возможности применения ускоренной амортизации имущества, т. е. амортизация начисляется на общих условиях, в связи с чем увеличивается срок окупаемости вложенных инвестиций;
- налог на добавленную стоимость возмещается лишь от стоимости оборудования;
- расходы на страхование осуществляются предприятием самостоятельно;
- высокие ставки кредитования крупных предприятий [6, с. 4].

В настоящее время передовой, более часто используемой и выгодной формой обновления основных средств на предприятии является приобретение оборудования или иного имущества в лизинг.

Существуют три вида лизинга:

- операционный;
- финансовый;
- возвратный.

Операционный лизинг заключается в приобретении нового или поддержанного оборудования в краткосрочное владение, что уменьшает в несколько раз период полезной работы оборудования, но дает возможность предприятию по окончании действия договора продлить срок договора, вернуть оборудование лизингодателю либо выкупить данное оборудование.

Если предприятие планирует приобрести оборудование в постоянное владение, то необходимо воспользоваться финансовым лизингом. Также в процессе финансового лизинга происходит амортизация полной стоимости имущества, что является выгодным условием. При этом по истечении срока действия договора лизинга оборудование передается в постоянное владение лизингополучателю по остаточной стоимости.

Под возвратным лизингом понимается продажа собственником своего имущества лизинговой компании с оформлением договора финансового лизинга [1, с. 25].

Основными преимуществами приобретения оборудования в лизинг являются:

- снижение единовременных затрат на приобретение основных средств;
- перенесение лизинговых платежей на себестоимость продукции, что позволяет предприятию снизить отчисления на уплату налога на прибыль;
- нахождение оборудования на балансе лизингодателя позволяет освободить предприятие от уплаты налога на имущество на период действия договора лизинга;
- возмещение налога на добавленную стоимость, включенную в состав лизинговых платежей;
- возможность применения ускоренной амортизации, что позволит лизингополучателю существенно уменьшить выплаты по налогу на прибыль в первые годы после приобретения основных средств независимо от того, учитывается имущество на балансе лизингополучателя или лизингодателя;
- сохранение текущего финансового состояния предприятия, поскольку лизинг не увеличит долг предприятия;
- выбор наиболее гибкого варианта платежей, отсрочка на начало осуществления платежей;

– минимизация риска невозврата средств в отношении лизингодателя, что говорит о возможности обновления основных средств и наращивания потенциала предприятиями с трудным финансовым положением [2].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что главное преимущество лизинга перед кредитом заключается в уменьшении налогооблагаемой базы предприятия, а именно: налога на добавленную стоимость, налога на имущество и налога прибыль. Сравнение приобретения оборудования в кредит или лизинг показало, что лизинг является более выгодной формой в связи с тем, что при учете имущества на балансе лизингодателя идет полная экономия на налоге на имущество, поскольку предприятие освобождается от его выплаты. Если же имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то с использованием ускоренного коэффициента амортизации совокупный налог на имущество сокращается. Уменьшение налога на прибыль происходит за счет отнесения лизинговых платежей на себестоимость продукции. Также использование ускоренного коэффициента амортизации позволяет покрыть затраты в гораздо более быстрые сроки, в то время как проценты по кредиту могут относиться только частично на себестоимость работ. Денежный поток по лизингу подразумевает 18%-ю экономию в сравнении с использованием кредита.

Библиографические ссылки

1. Философова Т. Г. Лизинг : учеб.-метод. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-Дана, 2012. 191 с.
2. Территория лизинга [Электронный ресурс] : информационно-аналитическое издание. Электрон. журнал. СПб., 2015. URL: <http://kleasing.ru> (дата обращения: 02.04.2018).
3. Сущность понятий «экономика» и «экономика предприятия» [Электронный ресурс]. URL: <http://userdocs.ru/ekonomika/11195/index.html?page=4> (дата обращения: 02.04.2018).
4. Никандрова Л. Ю. Лизинг–антикризисный инвестиционный ресурс: теоретико-методологический аспект и концепция формирования в регионе // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 2 (167). С. 60–69.
5. Киселева О. В., Макеева Ф. С. Инвестиционный анализ : учеб. пособие для вузов. М. : КноРус, 2010. 208 с.
6. Ванченко Е. В. Сравнительная оценка лизинга и кредита как источников долгосрочного финансирования // Университетские исследования : многопредмет. науч. журнал. 2011. № 10. С. 6.
7. Иванов Ю. Н. Факторный анализ предприятия // Управление предприятием. 2012. № 12(23). С. 7–10.
8. Никандрова Л. Ю. Указ. соч.
9. Сравнение лизинга с кредитом [Электронный ресурс]. URL: http://studbooks.net/1279082/buhgalterskiy_uchet_i_audit/sravnenie_lizinga_kreditom_poku_pkoyn_primere_priobreteniya_predpriyatiem_avtomobilya (дата обращения: 03.04.2018).
10. Управление заемными средствами [Электронный ресурс]. URL: http://studbooks.net/806349/finansy/upravlenie_zaimnymi_sredstvami (дата обращения: 04.04.2018).

**ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ ДЛЯ РАСЧЕТА
НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПРИ РАБОТЕ
НА РЫНКЕ ЦЕННЫХ БУМАГ**

М. Е. Пинаев, С. В. Еремеева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Изучены проблемы расчета, взимания и учета налога на доходы физических лиц при работе на рынке ценных бумаг, рассмотрены объекты налогообложения, порядок определения налогооблагаемой базы. Особое внимание уделяется правовым вопросам функционирования налога на доходы физических лиц. На основании проведенного анализа современного рынка ценных бумаг выдвинут ряд предложений для устранения сложившихся проблем. Определен спектр задач, позволяющий достичь качественного повышения конкурентоспособности российского рынка ценных бумаг, а также постепенного преобразования действующей системы налогообложения.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, рынок ценных бумаг, налогообложение, ценные бумаги.

**BUILDING OF INFORMATION BASE FOR CALCULATING INDIVIDUAL
INCOME TAX WHEN WORKING ON STOCK MARKET**

M. E. Pinaev, S. V. Eremeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to problems of calculation, collection and recording of personal income tax when working on the securities market. In the article the objects of taxation, the procedure for determining the taxable base are considered. Particular attention is paid to the legal issues of the functioning of the personal income tax. Based on the analysis of the modern securities market, a number of proposals were put forward to address the existing problems. A whole range of tasks has been identified, which makes it possible to achieve a qualitative increase in the competitiveness of the Russian securities market, as well as a gradual transformation of the current taxation system.

Keywords: tax on personal income, securities market, taxation, securities.

Сегодня увеличение продуктивности норм налогообложения доходов на рынке ценных бумаг является одной из важных задач совершенствования российского налогового законодательства. Источниками пополнения бюджета страны и обеспечения контроля за движением денежных ресурсов на рынке капиталов выступают налоговые

платежи на прибыль для организаций или НДФЛ для физических лиц от реализации ценных бумаг, таких как векселя, акции, депозитные и сберегательные сертификаты, облигации, в том числе налоговые платежи от сделок с финансовыми инструментами (опционами, фьючерсами и др.). На сегодняшний день рынок ценных бумаг является высокодоходным источником финансовых средств, получаемых от торговли, инвестиций, а также от организации взаиморасчетов компаний. Как следствие, не вызывает сомнений актуальность выбранной темы, которая продиктована современными тенденциями увеличения продуктивности норм налогового законодательства о налогообложении доходов от оборота ценных бумаг.

К сожалению, налог на доходы физических лиц (НДФЛ) слабо учитывает современные тенденции, направленные на повышение продуктивности норм налогообложения. Именно поэтому в качестве проблем формирования налогооблагаемой базы по НДФЛ можно выделить следующие:

Во-первых, в целях сокрытия настоящих доходов от их оборота на глобальных и государственных рынках для уклонения от уплаты налогов в процессе обращения ценных бумаг происходит злоупотребление свободой оценки фондовых ценностей, денежных инструментов и капиталов. При всем этом ущемляются как экономические интересы стран, так и имущественные права владельцев акций и долевых владельцев.

Во-вторых, появляется необходимость в разработке новых подходов к осознанию современной природы правоотношений оценки «реальных доходов» на рынке ценных бумаг, что вызвано регулированием налоговым кодексом страны общественных правоотношений, которые возникают в связи с оборотом ценных бумаг.

В-третьих, для осуществления задач налогообложения в налоговом законодательстве приходится расширять регламентации порядка исчисления налоговой базы по сделкам с фондовыми ценностями и финансовыми инструментами.

Важными являются вопросы разграничения законодательного обеспечения сделок на рынке ценных бумаг в гражданском праве, налоговом праве и бухгалтерском учете, так как недостатки законодательства о рынке ценных бумаг нередко устраняются принятием норм налогового законодательства об исчислении налоговой базы по доходам от рынка ценных бумаг [1].

Пробелы и неточности налогового законодательства о налогообложении доходов на рынке ценных бумаг вытекают из комплекса проблем законодательного обеспечения фондового рынка, рынка долгов, акционерного капитала, вексельного оборота, вторичного рынка ценных бумаг, административных качеств контроля за оборотом ценных бумаг, рынка оценочных услуг и остальных сфер регулирования имущественных прав.

Уровень продуктивности муниципальных мер по регулированию механизма налоговых платежей и сборов в профессиональной деятельности участников на рынке ценных бумаг отражает процесс роста массива публичных и правовых налоговых норм, которые регулируют правоотношения по исчислению налоговой базы сделок с ценными бумагами.

Задачей деятельности субъектов рынка ценных бумаг является получение дохода, а целью органа, который регулирует эти отношения (правительство), является сбор налоговых платежей, в том числе НДФЛ [3].

Обязанность по удержанию НДФЛ в общем случае возложена на организации и бизнесменов, осуществляющих выплату обозначенных доходов. Но в п. 2 ст. 226 Налогового кодекса России приведены исключения из данного правила. Так, налогообложение доходов, которые возникают у физических лиц при купле-продаже ценных бумаг, регулируется нормами ст. 214.1 НК России и распространяется на следующие виды доходов:

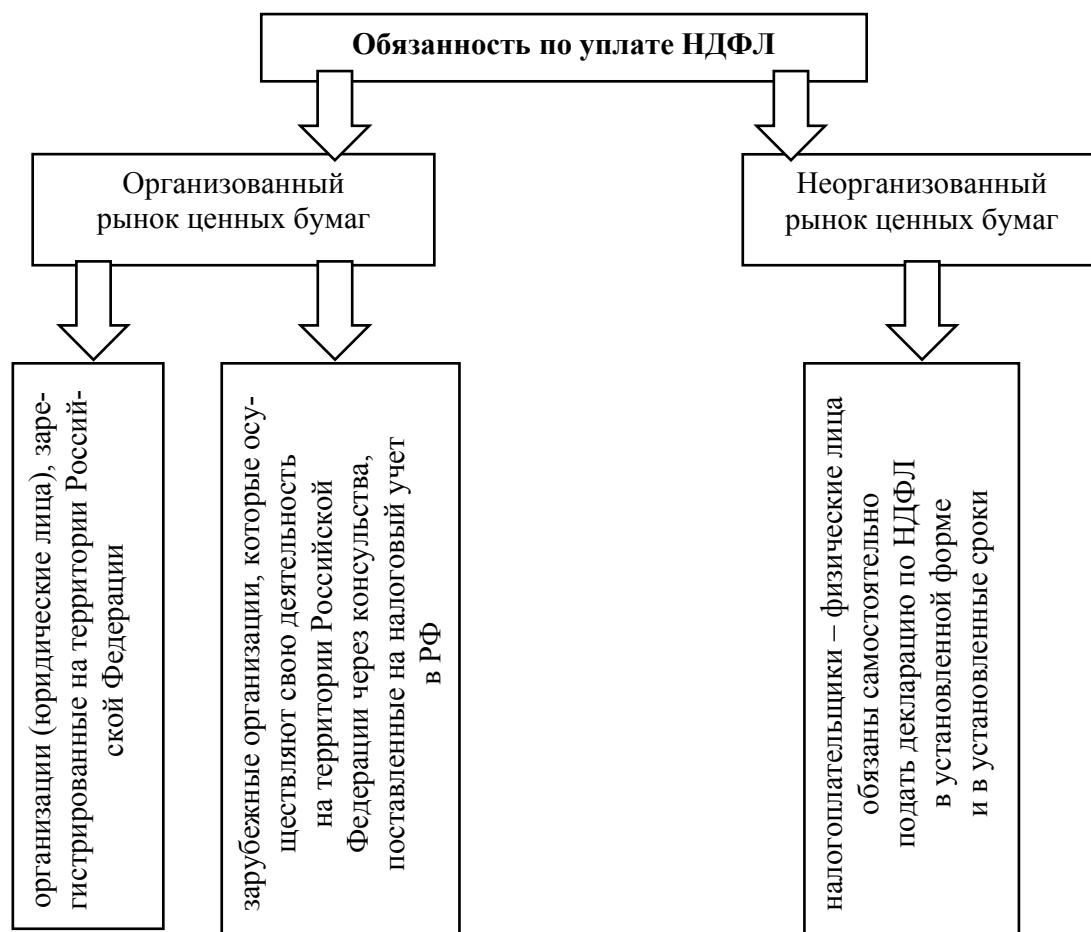
- 1) от операций купли-продажи ценных бумаг;

2) погашения инвестиционных паев;

3) срочных сделок, предметом которых (базовым активом) служат ценные бумаги.

Налогообложение других доходов от операций с ценными бумагами (к примеру, получение процентов, дивидендов, доходов от погашения векселей) регулируется статьей 226 НК РФ и производится в общем порядке: организация либо частный предприниматель при выплате схожих доходов физическому лицу должны удерживать НДФЛ.

Сегодня субъектами налогообложения по операциям, которые были связаны с ценными бумагами, выступают физические лица – участники рынка ценных бумаг. Обязанность по уплате налога (физическими лицами) представлена на рисунке.



Обязанности по уплате налога на доходы физических лиц при получении доходов на рынке ценных бумаг

В связи с работой на рынке ценных бумаг у субъектов налогообложения (налогоплательщиков) могут возникать следующие объекты налогообложения:

1) прибыль либо доход, которые связаны с операциями реализации ценных бумаг за собственный счет (без помощи других либо через профессиональных участников рынка ценных бумаг);

2) прибыль либо доход, носящие внереализационный характер, другими словами, доходы от ценных бумаг по акциям, проценты и купонные выплаты по долговым ценным бумагам, дополнительные акции при так называемых «бонусных эмиссиях» акционерных обществ;

3) доходы (курсовые различия), которые возникают при разнице рыночной цены ценных бумаг. К тем же доходам можно отнести различия в рыночных ценах при внесении инвесторами в оплату акций акционерных обществ либо паев паевых инвестиционных фондов невалютных видов собственности [4];

4) добавленная стоимость, которая возникает у профессиональных участников рынка ценных бумаг в процессе оказания разных услуг клиентам на рынке ценных бумаг.

Рассмотрим порядок определения налоговой базы при расчете НДФЛ на рынке ценных бумаг.

К доходам от операций с ценными бумагами относятся:

1) купля-продажа ценных бумаг, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг;

2) купля-продажа ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

В соответствии с п. 3 статьи 280 НК обращающимися на организованном рынке ценных бумаг признаются ценные бумаги лишь при одновременном соблюдении трех критериев:

1) если они допущены к обращению одним и более организатором торговли, который имеет на это право в соответствии с государственными нормативно-правовыми актами;

2) если сведения об их ценах (котировках) публикуются в прессе или представлены любым другим уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу на протяжении трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

3) если по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено подходящими государственными нормативно-правовыми актами.

Если хотя бы один из критериев не выполняется, ценные бумаги признаются не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг [1].

В пункте 3 статьи 214.1 НК РФ доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами соответственной категории, которые были совершены в течение налогового периода, за вычетом суммы убытков [2].

В четвертом абзаце пункта 3 статьи 214.1 НК РФ установлен список официально подтвержденных затрат налогоплательщика на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, на которые уменьшается сумма доходов по операциям купли-продажи [2]. К перечисленным расходам относятся:

1) суммы, которые уплачиваются торговцу согласно контракту;

2) оплата услуг, которые оказываются депозитарием;

3) биржевой сбор (комиссия);

4) оплата услуг регистратора;

5) налог на наследование и (либо) дарение, уплаченный налогоплательщиком при получении ценных бумаг в собственность;

6) остальные затраты, связанные с куплей, продажей и хранением ценных бумаг, которые были произведены за услуги, оказываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их профессиональной деятельности [7].

Также в границах сумм, которые были рассчитаны на основе действующей ставки рефинансирования ЦБ России, определяется доход либо убыток по операциям купли-продажи ценных бумаг, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг, и уменьшается либо растет на сумму процентов, уплаченных за пользование валютными средствами, для совершения сделки купли-продажи ценных бумаг [6].

В пункте 4 статьи 214.1 НК РФ налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как доход, полученный по итогам налогового периода по операциям с ценными бумагами [2].

Убыток по операциям с ценными бумагами, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг, уменьшает налоговую базу по операциям купли-продажи ценных бумаг, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

Доход по операциям купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, которые на момент их приобретения отвечали требованиям, которые, в свою очередь, были установлены для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, может быть уменьшен на сумму убытка, полученного в налоговом периоде, по операциям купли-продажи ценных бумаг, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг. При расчете НДФЛ по операциям с ценными бумагами применяются налоговые ставки, которые были установлены в пункте 1 статьи 224 НК РФ:

- ставка в размере 13 % для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

- ставка в размере 30 % для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

В настоящее время порядок налогообложения доходов физических лиц слабо учитывает специфику операций с ценными бумагами. Результатом этого несовершенства работающего законодательства и подзаконных актов об НДФЛ является целый ряд вопросов, с которыми сталкиваются физические лица-инвесторы [5].

При расчете и удержании НДФЛ с физлиц по операциям с ценными бумагами в общем виде налоговый агент должен учесть ряд проблем:

1. Проблема определения налогового статуса налогоплательщика: при удержании НДФЛ к различным физическим лицам применяется разный порядок обложения налогом. Поэтому возникают следующие трудности: множественность режимов налогообложения и неоднократность процедуры установления налогового статуса, что требует налоговых агентов в каждом случае отдельно определять налоговый статус каждого лица.

2. Проблема определения расходов на приобретение ценных бумаг: нормативно-правовые акты об НДФЛ предусматривают два других метода учета затрат физического лица на приобретение реализуемой собственности: вычет из дохода тысячекратного размера минимальной месячной оплаты труда либо учет официально подтвержденных затрат, которые связаны с получением обозначенных доходов [8].

3. Проблема документального доказательства издержек: суть в том, что налоговую базу по налогу на доходы физлиц уменьшают лишь те траты физического лица, которые доказаны официально. Данную проблему вызывает сегодня система документального доказательства затрат на приобретение ценных бумаг, которая не всецело выполняет свои функции. Так, в соответствии с действующим порядком документами, которые подтверждают издержки, являются: 1) контракт; 2) платежный документ. Такая система фактически не работает либо работает недостаточно хорошо [9].

4. Проблема установления издержек по ценным бумагам, полученным на стороне: физическое лицо может совершать покупки и продажу ценных бумаг как без помощи других, так и через профессиональных участников рынка ценных бумаг. Суть в том, что в случае, когда физическое лицо обращается к одной и той же брокерской компании для приобретения и продажи ценных бумаг, то брокер достоверно знает все затраты, которые это лицо понесло на приобретение этих ценных бумаг, но во всех других случаях, когда физическое лицо производит операции без помощи других либо реали-

зует через брокера бумаги, которые не были куплены с его участием, налоговый агент не может достоверно знать издержки, которые понесло физическое лицо.

5. Проблема соотнесения доходов и затрат по операциям с ценными бумагами: действующие налоговые нормативно-правовые акты на самом деле не проводят различия между ценными бумагами и иными видами собственности, такими как недвижимость либо автомобили.

Для решения некоторых из сложившихся сегодня проблем, перечисленных выше, могут быть предложены следующие меры:

1) во-первых, предоставление на законодательном уровне определенных льгот, которые облегчают функцию уплаты НДФЛ без понижения его размера, что обеспечит приток физических лиц на фондовый рынок;

2) во-вторых, разработка нормативных документов, которые регулируют процедурные вопросы расчета и удержания налога, в том числе требуется сокращение периода, в течение которого ценная бумага будет считаться не обращающейся на рынке ценных бумаг, это позволит избежать значительной разницы рыночной цены бумаги и ее реальной стоимости, что в свою очередь упростит процесс соотнесения доходов и затрат по операциям с ценными бумагами.

В-третьих, создание системы, предусматривающей объединение всех групп ценных бумаг, другими словами, установление единой ставки налогообложения вне зависимости от размера дохода физического лица, установление одного порядка налогообложения для всех категорий физлиц (независимо от того, резидент или нерезидент, инвалид или не инвалид, основной источник дохода либо неосновной).

Итак, задачи формирования благоприятного налогового климата для участников денежного рынка и ликвидации имеющихся проблем в налогообложении по операциям с ценными бумагами и производными инструментами становятся первоочередными в настоящее время, и для повышения конкурентоспособности российского рынка ценных бумаг и формирования на его базе самостоятельного мирового денежного центра необходимо разрешить все существующие на данный момент проблемы, а также произвести усовершенствование действующей системы налогообложения.

Библиографические ссылки

1. Прокопьева Т. И., Ворожбит О. Ю. Инвестиции физических лиц в ценные бумаги // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 3. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=13559> (дата обращения: 20.02.2018).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] : от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.03.2018) // Консультант Плюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.02.2018).

3. Миленький А. В., Миленький И. А. Рекомендации по повышению эффективности политики в области налога на прибыль в Российской Федерации // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1–2. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=20142> (дата обращения: 20.02.2018).

4. Нефедьева А. С., Корнева Е. В. Актуальные проблемы налогообложения доходов физических лиц и пути их решения в налоговой системе РФ // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 2-1. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=20384> (дата обращения: 20.02.2018).

5. Гуськова Л. А. НДФЛ: Порядок исчисления и уплаты налоговыми агентами // Налоговая политика и практика. 2012. № 11. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=18077764> (дата обращения: 20.02.2018).

6. Ляпина Т. М. Практика налоговых вычетов по НДФЛ // Академический вестник. 2010. № 4. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=18046810> (дата обращения: 20.02.2018).

7. Бычихина К. В. Проблемы налогообложения НДФЛ в РФ и мероприятия по их улучшению [Электронный ресурс] // Традиционная и инновационная наука: история, современное состояние, перспективы : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Уфа, 2016. С. 40–44. URL: <http://aeterna-ufa.ru/sbornik/NK129-1.pdf#page=40> (дата обращения: 20.02.2018).

8. Югай Ж. В. НДФЛ: Теория, проблемы и перспективы [Электронный ресурс] // Наука, образование и инновации. 2016. С. 303–306. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27190854> (дата обращения: 20.02.2018).

9. Кузнецова Д. В., Романова Н. А. НДФЛ. Современные проблемы и пути их решения в налоговой системе РФ [Электронный ресурс] // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2016. № 45. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27706826> (дата обращения: 20.02.2018).

© Пинаев М. Е., Еремеева С. В., 2018

АНАЛИЗ ИНСТРУМЕНТОВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

М. В. Полубелова, Е. С. Матвиенко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

В настоящее время все экономические субъекты в России должны осуществлять внутренний контроль. Внутренний контроль может быть предварительным, текущим и последующим. Реализация внутреннего из этих направлений контроля осуществляется посредством инструментов, единого перечня которых нет. Для выбора инструментов внутреннего контроля для строительной отрасли было проведено их исследование с позиции учета специфики строительной отрасли и решения задач внутреннего контроля в данной отрасли. По результатам данного анализа был осуществлен выбор инструментов, которые рекомендовано применять в строительной отрасли.

Ключевые слова: внутренний контроль, строительная отрасль, инструменты внутреннего контроля, анализ.

ANALYSIS AS AN INTERNAL CONTROL TOOL FOR THE CONSTRUCTION INDUSTRY

M. V. Polubelova, E. S. Matvienko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Currently, all economic entities in Russia should exercise internal control. Internal control can be preliminary, current and subsequent. Implementation of the internal of these areas of control is carried out by means of instruments, a single list of which is not. To select internal control tools for the construction industry, their research was conducted from the perspective of taking into account the specifics of the construction industry and solving internal control problems in this industry. According to the results of this analysis, a selection of tools that are recommended for use in the construction industry was carried out.

Keywords: internal control, construction industry, instruments of internal control, analysis.

Внутренний контроль выступает одним из видов контроля, обязанность осуществления которого возникает у экономических субъектов на основании ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. В настоящее время организация и функционирование внутреннего контроля согласно требованиям бухгалтерского законодательства являются обязательными для всех экономических субъектов, совершаю-

щих факты хозяйственной жизни [1]. В современных условиях для предприятий обострилась потребность в поиске новых подходов к организации системы управления и формированию системы нормативно-правового регулирования внутреннего контроля. Изучая внутренний контроль, можно отметить, что в законодательстве практически отсутствуют документы, которые бы однозначно регламентировали процесс осуществления внутреннего контроля, и инструменты, которые должны для этого применяться.

В зависимости от времени проведения контроля различают формы предварительного, текущего и последующего контроля.

Предварительный контроль:

1) осуществляется до начала совершения хозяйственных операций, подвергающихся контролю;

2) направлен на предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения хозяйственных операций.

Эта форма имеет предупреждающий характер. Она проводится на первых трех стадиях процесса управления:

- постановки проблемы;
- определения цели;
- планирования мероприятий по ее достижению.

Главная цель предварительного контроля – пресекать незаконное и нерациональное использование средств, любые посягательства на собственность для совершения финансовых или хозяйственных операций [9, с. 12].

Текущий контроль, который является неотъемлемым компонентом оперативного управления:

1) проводится непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций;

2) направлен на:

- оперативное выявление и устранение недостатков;
- распространение положительного опыта.

Главная особенность текущего контроля заключается в оперативном выявлении отклонений от норм законодательства и нормативов путем оперативного сопоставления с ними факта в момент совершения финансово-хозяйственных операций.

Последующий контроль (контроль за определенный истекший период):

1) осуществляется после совершения хозяйственных операций;

2) направлен на:

- установление достоверности отчетных данных;
- выявление недостатков или положительного опыта.

Последующий контроль обеспечивает объективную оценку деятельности организации.

Основное назначение последующего контроля:

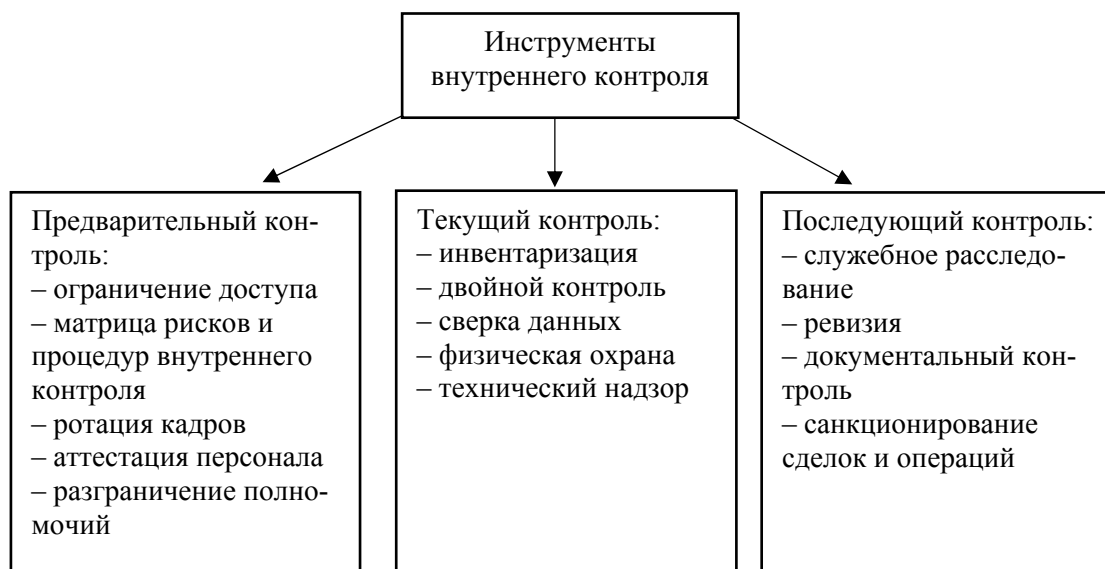
- выявление нарушений законодательства в истекшем периоде,
- установление правильности ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности; сохранности имущества; хозяйственной целесообразности и законности проведенных операций; выполнения предписаний органов управления.

Последующий контроль отличается углубленным и комплексным изучением всех сторон деятельности объекта проверки и позволяет выявлять недостатки предварительного и текущего контроля [6, с. 15].

Рассмотренные формы внутреннего контроля реализуются посредством инструментов внутреннего контроля. Единого перечня инструментов внутреннего контроля не существует, в научных трудах и нормативных документах предлагается использовать различные наборы данных инструментов [2; 3; 8]. В результате исследования и анализа

инструментов внутреннего контроля была осуществлена их классификация, которая представлена ниже (см. рисунок).

Использовать все существующие инструменты внутреннего контроля в деятельности строительной организации экономически нецелесообразно, поэтому необходимо осуществить выбор инструментов, которые позволили бы эффективно осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.



Классификация инструментов внутреннего контроля

Для этого необходимо осуществить анализ эффективности инструментов внутреннего контроля в строительной организации, который необходимо провести по двум направлениям:

- исследование инструментов с позиции максимального учета специфики строительной отрасли;
- исследование инструментов с позиции возможности решения задач внутреннего контроля строительной организации.

Система внутреннего контроля строительных организаций, в отличие от торговых и промышленных, должна учитывать особенности строительного производства. Они сводятся к следующему:

- в отличие от промышленного производства, в строительстве продукция неподвижна в процессе ее создания и эксплуатации, в пространстве перемещаются рабочие кадры и орудия труда;
- разнообразие выполняемых видов строительных работ;
- зависимость значительной части работ от погодных условий;
- длительный жизненный цикл продукции строительства в совокупности с необходимостью обеспечения безопасности эксплуатации объектов строительства на протяжении всего цикла;
- квалификация персонала, как управленческого (на стадии подготовки и реализации), так и производственного (в процессе выполнения строительно-монтажных работ), в значительной степени влияет на безопасность дальнейшей эксплуатации объекта строительства;
- многостадийность реализации строительных проектов, большое количество участников в сочетании со сложным процессом организации документооборота, след-

ствием чего является сложность определения субъекта и уровня ответственности за неоднозначные или ложные решения [4].

Существующие инструменты внутреннего контроля нужно проанализировать, для того чтобы установить, позволяют ли они учитывать специфику строительной отрасли, и на основе этого анализа осуществляется выбор инструментов, которые позволяют максимально полно учитывать указанную специфику. Результаты данного анализа представлены в табл. 1.

Таблица 1

**Результаты анализа инструментов внутреннего контроля
по учету специфики строительной отрасли**

Инструменты	Специфика строительной отрасли						Выбор
	Непо- движ- ность про- дукции	Разно- образие строи- тель- ных работ	Погод- ные ус- ловия	Длитель- ный жиз- ненный цикл продук- ции	Квали- фикация персона- ла	Многоста- дийность реализа- ции строи- тельных проектов	
Инвентариза- ция	+	–	–	+	–	+	3
Ревизия	+	–	+	+	–	+	3
Матрица рис- ков и процедур внутреннего контроля	+	+	+	+	+	+	6
Ротация кадров	–	–	–	–	+	–	1
Аттестация персонала	–	+	+	–	+	–	3
Документаль- ный контроль	+	+	–	+	+	+	5
Двойной кон- троль	+	+	+	+	+	+	6
Разграничение обязанностей	–	–	–	–	+	–	1
Служебное расследование	+	+	+	–	+	–	4
Ограничение доступа	–	+	+	–	+	+	4
Санкциониро- вание сделок и операций	–	+	+	+	+	+	5
Сверка данных	–	+	+	+	+	+	5
Физическая охрана	+	–	–	+	+	+	4
Технический надзор	+	+	+	+	+	+	6

Таким образом, на основе проведенного анализа был сделан вывод: максимально полно позволяют учесть специфику строительной организации матрица рисков и процедур, двойной контроль, сверка данных, технический надзор, санкционирование сделок и операций, документальный контроль.

Система внутреннего контроля строительной организации должна решать задачи, связанные с обеспечением:

- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения применяемых законов и нормативных актов;
- эффективности деятельности;
- сохранности имущества организации;
- полноты и точности первичных документов.

Анализ инструментов внутреннего контроля, направленный на выявление возможности решения перечисленных выше задач, представлен в табл. 2.

Таблица 2

**Результаты анализа инструментов по возможности решения задач
внутреннего контроля строительной организации**

Инструменты	Задачи внутреннего контроля					Выбор
	Достоверность финансовой отчетности	Соблюдение применяемых законов и нормативных актов	Эффективность деятельности	Сохранность имущества организации	Полнота и точность первичных документов	
Инвентаризация	+	+	+	+	+	5
Ревизия	+	+	+	+	+	5
Матрица рисков и процедур внутреннего контроля	+	+	+	+	+	5
Ротация кадров	–	–	+	–	–	1
Аттестация персонала	+	+	+	+	+	5
Документальный контроль	+	+	+	+	+	5
Двойной контроль	+	+	+	+	+	5
Разграничение полномочий	–	–	+	–	–	1
Служебное расследование	+	+	+	+	+	5
Ограничение доступа	+	–	+	+	–	3
Санкционирование сделок и операций	+	+	+	+	–	4
Сверка данных	+	+	+	+	+	5
Физическая охрана	–	–	+	+	–	2
Технический надзор	+	+	+	+	+	5

Таким образом, на основании проведенного анализа инструментов с позиции решения задач внутреннего контроля было установлено, что его целесообразно осуществлять с использованием матрицы рисков и процедур, аттестации персонала, инвентаризации, двойного контроля, сверки данных, технического надзора, ревизии, документального контроля, служебного расследования.

Сопоставление результатов анализа инструментов внутреннего контроля по двум осуществленным направлениям позволило сделать вывод о том, что внутренний контроль для строительной отрасли рекомендуется организовывать с помощью матрицы рисков и процедур, документального контроля, двойного контроля, сверки данных и технического надзора. Это обеспечит эффективность деятельности, надежности бухгалтерской финансовой отчетности, сохранность активов, соблюдение законодательства и достижение других целей, стоящих перед экономическим субъектом.

Эти инструменты внутреннего контроля позволяют обнаруживать ошибки (искажения) в уже свершившихся фактах хозяйственной жизни и предупреждать их появление в дальнейшем. Перечисленные инструменты позволят эффективно управлять различными бизнес-процессами экономического субъекта и способствует обеспечению финансовой стабильности организации.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 18.07.2017) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 15.03.2018).
2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов России № ПЗ-11/2013. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407 (дата обращения: 17.03.2018).
3. Финансовая секция Института внутренних аудиторов. Сравнение концепций внутреннего контроля [Электронный ресурс]. URL: <http://bankir.ru/tehnologii/s/sravnenie-koncepcii-vnutrennego-kontrolya-1383854> (дата обращения: 01.03.2018).
4. Рабинер Л. М. Основные характеристики системы внутреннего контроля // Управление экономическими системами. 2017. № 7. С. 44–50.
5. Носкова Ю. С. Внутренний контроль в системе финансового контроля: история и современность // Российское предпринимательство. 2017. № 10. С. 57–63.
6. Мишучкова Ю. Г. Организация системы внутреннего контроля // Аудитор. 2017. № 8. С. 12–16.
7. Полунина Ю. В. Система внутреннего контроля предприятия. Существование и оценка эффективности // ЭКФИ-Аудит. 2017. № 12. С. 89–90.
8. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21941 (дата обращения: 09.03.2018).
9. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения // Финансовая газета. 2017. № 5. С. 10–15.
10. Ветрова И. Ф. Профессиональные стандарты по внутреннему контролю // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 5. С. 75–87.

ФОРМИРОВАНИЕ ОПТИМАЛЬНОЙ СТРУКТУРЫ КАПИТАЛА С ПРИМЕНЕНИЕМ МЕХАНИЗМА ФИНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖА

Н. И. Попова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматриваются проблемы определения оптимальной структуры капитала предприятия в современных условиях. Представлены модели оценки оптимальной структуры капитала: по критерию максимизации уровня финансовой рентабельности, по критерию минимизации уровня финансовых рисков, по критерию минимизации цены капитала, на основе анализа зависимости «Прибыль до уплаты процентов и налога – Чистая прибыль на акцию».

Рассмотрен методический инструментарий оптимизации структуры капитала по критерию максимизации уровня рентабельности собственного капитала с использованием механизма финансового левериджа. Дана характеристика западноевропейской и американской концепций определения уровня финансового левериджа. Отражены составляющие эффекта финансового левериджа.

Ключевые слова: оптимальная структура капитала, финансовый леверидж, заемный капитал, собственный капитал.

FORMATION OF THE OPTIMUM STRUCTURE OF CAPITAL WITH APPLICATION OF THE FINANCIAL LEVERAGE MECHANISM

N. I. Popova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The problems of determining the optimal structure of a company's capital in modern conditions are considered. The models for estimating the optimal capital structure are presented: by the criterion of maximizing the level of financial profitability, by the criterion of minimizing the level of financial risks, by the criterion of minimizing the price of capital, based on the analysis of the dependence «Profit before interest and tax – Net profit per share».

The methodological toolkit is considered optimization of the capital structure by the criterion of maximizing the level of return on equity with the use of the financial leverage mechanism. The characteristic of the West European and American concept of determining the level of financial leverage is given. The components of the financial leverage effect are reflected.

Keywords: optimal capital structure, financial leverage, borrowed capital, equity.

Повышенный интерес к проблеме поиска и обоснования оптимальной структуры капитала вызван необходимостью принятия обоснованных и эффективных решений по оптимизации структуры капитала с целью обеспечения высокой прибыльности и устойчивости функционирования предприятия в конкурентной среде.

Тема исследования является актуальной, характеризуется достаточно глубокой и всесторонней теоретической проработкой вопросов, связанных с применением разнообразного методического инструментария оптимизации структуры капитала, обоснования и оценивания эффективности управления источниками формирования собственных и заемных финансовых ресурсов.

Определение оптимальной структуры капитала является предметом исследования многих авторов, таких как И. А. Бланк, В. В. Ковалев [5], Т. В. Теплова [9], Н. В. Ружанская [7], К. Абрамова, Т. Козенкова [1], Г. А. Ефимов [2] и др.

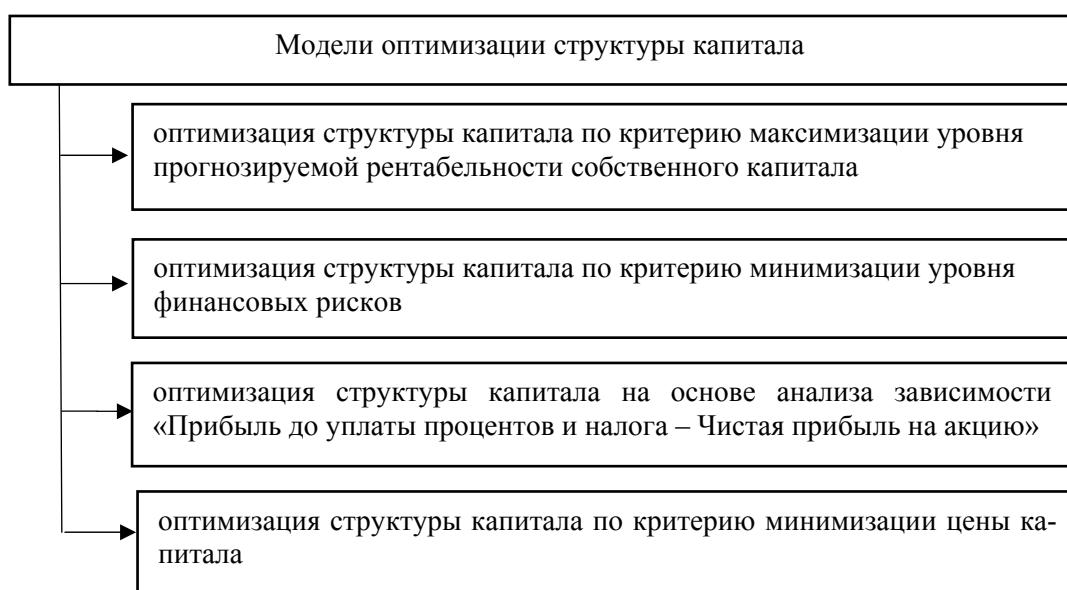
Структура капитала представляет соотношение между различными источниками капитала, привлекаемыми субъектом хозяйствования для финансирования активов.

Оптимальная структура капитала выражает такое соотношение использования собственного и заемного капитала, при котором обеспечивается наиболее эффективная взаимосвязь коэффициентов рентабельности собственного капитала и финансовой устойчивости [1, с. 94].

Рассматривая проблемы поиска и обоснования оптимальной структуры капитала, А. Н. Задорожная отмечает, что «оптимальной структурой капитала принято считать такую структуру, которая будет способствовать максимизации стоимости компании» [4, с. 2].

Большинство авторов считают, что рациональная структура капитала позволяет предприятию нормально функционировать, составлять достойную конкуренцию другим предприятиям и выходить на новые рынки сбыта.

При формировании оптимальной структуры капитала пристальное внимание должно быть уделено моделям оптимизации структуры капитала, во многом определяющим алгоритм действий, направленных на поиск и обоснование оптимальной структуры. Изучение литературы по проблеме исследования показало, что в настоящее время существуют разные модели оптимизации структуры капитала (см. рисунок) [2; 3; 5; 7; 8; 9].



Модели оптимизации структуры капитала

Процесс оптимизации структуры капитала предприятия с применением аналитических инструментов оценивания критериальных показателей направлен на решение следующих задач:

- оптимизация структуры капитала;
- максимизация стоимости предприятия;
- управление структурой капитала предприятия.

Щипакина С. А., описывая финансовые инструменты оптимизации структуры капитала, в качестве задачи обоснования оптимальной потребности в кредитных ресурсах определяет нахождение такого соотношения собственного и заемного капитала, которое бы обеспечило минимизацию средневзвешенной стоимости капитала и прирост рентабельности собственного капитала при заданном уровне финансовой устойчивости [11, с. 96].

Рассматривая основные модели оценки оптимальной структуры капитала, Абрамова К. и Козенкова Т. отмечают, что «собственных средств предприятия, как правило, бывает недостаточно, что особенно проявляется при финансировании крупномасштабных и капиталоемких инвестиционных проектов» [1, с. 96].

Большинство современных предприятий, особенно в условиях экономического кризиса, испытывают недостаток собственных источников финансирования и потребность в дополнительных средствах, которые можно направить на погашение обязательств, расширение бизнеса, товарного ассортимента, освоение новых видов производств, модернизацию оборудования, разработку новых проектов и т. д.

Безусловно, наличие недостатка собственных источников средств побуждает российские предприятия привлекать заемные средства и нетрадиционные источники финансирования.

С позиции Н. В. Ружанской «выбор источника финансирования и формы его привлечения определяют основополагающие принципы и механизмы организации финансовых потоков субъекта хозяйствования». По мнению автора, эффективность и гибкость процесса формирования финансовых ресурсов способствуют созданию их оптимальной структуры [7, с. 207].

Использование предприятием заемных средств характеризует финансовый леверидж. С позиции понятийно-категориального аппарата финансовый леверидж представляет собой объективный фактор, возникающий с появлением заемных средств в объеме используемого предприятием капитала, позволяющий ему генерировать дополнительную прибыль на собственный капитал. Востребованными и актуальными инструментами оценивания критериальных показателей формирования оптимальной структуры капитала предприятия являются западноевропейский и американский подходы к оценке уровня финансового левериджа, получившие развитие в разных школах финансового менеджмента (табл. 1) [6].

Таблица 1

Современные концепции определения уровня финансового левериджа

Концепция	Расчетный показатель	Характеристика
Западноевропейская	эффект финансового левериджа	оценка уровня дополнительно генерируемой прибыли на собственный капитал при различной доле использования заемного капитала
Американская	сила воздействия финансового левериджа	оценка уровня риска по колебаниям чистой прибыли, вызванным постоянной величиной затрат предприятия по обслуживанию долга

Ценность западноевропейской концепции расчета эффекта финансового левериджа заключается в том, что она предоставляет возможность определения безопасного размера заемных средств и условий кредитования. Практическая значимость американ-

ской концепции отражается в предоставлении возможности определения степени финансового риска и расчета совокупного (производственно-финансового) риска предприятия.

Рассмотренные концепции определения уровня финансового левериджа применяются в рамках модели оптимизации структуры капитала по критерию максимизации уровня финансовой рентабельности. Логика построения данной модели основана на том, что рентабельность собственного капитала определяется не только собственным капиталом, но и заемным.

Для выявления степени влияния заемного капитала на показатель рентабельности собственного капитала необходимо разделить рентабельность собственного капитала на две части: наработываемую им самим и наработываемую заемным капиталом. При этом вторая составляющая может быть отрицательной. Тогда использование заемного капитала для предприятия невыгодно: генерируемая (полученная) прибыль не покрывает финансовых затрат на обслуживание долга.

Для принятия решений по формированию оптимальной структуры капитала рекомендуется проводить многовариантные расчеты с использованием механизма финансового левериджа, позволяющего определить оптимальную структуру капитала, обеспечивающую максимизацию уровня рентабельности собственного капитала. Аналитические процедуры оценивания эффективности разработанной политики привлечения заемного капитала основаны на расчете эффекта финансового левериджа. Составляющие эффекта финансового левериджа отражены в табл. 2 [6; 12].

Таблица 2

Составляющие эффекта финансового левериджа

Составляющая эффекта финансового левериджа	Характеристика
Налоговый корректор финансового левериджа	Показывает, в какой степени проявляется эффект финансового левериджа в связи с различным уровнем налогообложения прибыли, практически не зависит от деятельности предприятия, так как ставка налога на прибыль устанавливается законодательно
Дифференциал финансового левериджа	Отражает разницу между экономической рентабельностью активов и средним размером процента за кредит, формирует положительный эффект финансового левериджа, если уровень прибыли, генерируемый активами предприятия, превышает средний размер ставки процента за используемый кредит; чем выше положительное значение дифференциала финансового левериджа, тем выше при прочих равных условиях будет его эффект
Плечо финансового левериджа	Характеризует сумму заемного капитала, используемого предприятием, в расчете на единицу собственного капитала, является рычагом, который вызывает положительный или отрицательный эффект, получаемый за счет дифференциала; при положительном значении дифференциала любой прирост коэффициента финансового левериджа будет вызывать еще больший прирост финансовой рентабельности, а при отрицательном значении дифференциала прирост коэффициента финансового левериджа будет приводить к еще большему темпу снижения рентабельности собственного капитала

Значимость механизма финансового левериджа подчеркивает Н. В. Ружанская: «эффект финансового левериджа является одним из эффективных инструментов планирования оптимальной структуры финансовых ресурсов, поскольку позволяет выявить и обосновать реальные резервы роста рентабельности собственного капитала организации при одновременном сохранении ее финансовой устойчивости» [7, с. 217].

Мы поддерживаем точку зрения автора о том, проведение многовариантных расчетов с использованием механизма финансового левириджа позволяет установить оптимальную структуру источников средств предприятия, которая приводит к максимизации прироста чистой рентабельности собственного капитала.

При изменении структуры капитала в сторону увеличения доли заемных средств возрастает значение чистой рентабельности собственных средств. Однако следует учитывать и тот факт, что возрастание финансового левириджа сопровождается повышением степени рискованности данного предприятия.

Повышенный интерес ученых к проблеме поиска и обоснования оптимальной структуры капитала вызван актуальностью оптимизации структуры капитала предприятия как на долгосрочную, так и на краткосрочную перспективу. Знание механизма воздействия финансового капитала на уровень прибыльности собственного капитала и уровень финансового риска позволяет целенаправленно управлять как стоимостью, так и структурой капитала предприятия.

Библиографические ссылки

1. Абрамова К., Козенкова Т. Модели оценки оптимальной структуры капитала и финансовые инструменты снижения стоимости капитала // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3-1. С. 94–97.
2. Ефимов Г. А. Определение стоимости фирмы и оптимальной структуры капитала в современных условиях конкурентного рынка // Основы экономики, управления и права. 2013. № 3 (9). С. 50–53.
3. Ефременко Т. Н., Масленников А. М. Определение оптимальной структуры капитала в проекте разработки и реализации высокомоментного электропривода // Восточно-европейский журнал передовых технологий. 2011. Т. 2, № 4 (50). С. 31–34.
4. Задорожная А. Н. Структура капитала: дискуссионный вопрос современного финансового менеджмента // Инновационная экономика и общество. 2013. № 1 (1). С. 2–11.
5. Ковалев В. В. Курс финансового менеджмента : учебник. 2-е изд. М. : Проспект, 2009. 440 с.
6. Концепции расчета финансового левириджа [Электронный ресурс]. URL: http://www.studbooks.net/2392119/finansy/kontseptsii_rascheta_finansovogo_leveridzha (дата обращения: 26.03.2018).
7. Ружанская Н. В. Планирование оптимальной структуры финансовых ресурсов организации потребительской кооперации // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкар. гос. ун-та. 2013. № 3. С. 206–218.
8. Сорокина И. Е. Методы оптимизации структуры капитала организации // Финансовый вестник. 2016. № 1 (32). С. 51–57.
9. Теплова Т. В. Корпоративные финансы : учебник для бакалавров. М. : Юрайт, 2013. 655 с.
10. Федоренко А. О. Привлечение заемного капитала на основе оптимальной структуры источников финансирования предпринимательской деятельности // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2015. № 21. С. 168–171.
11. Щипакина С. А. Определение оптимальной структуры капитала и эффективности управления кредитными ресурсами предприятия // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2014. № 18. С. 95–100.
12. Эффект финансового рычага (европейская концепция) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.financelike.ru/dzms-251-1.html> (дата обращения: 26.03.2018).

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

М. С. Рауткина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматривается учетно-аналитическое обеспечение материально-производственных запасов (МПЗ) в строительной отрасли. Грамотное использование инструментов учетно-аналитического обеспечения МПЗ – очень важное условия для эффективного функционирования системы экономии материальных запасов, которое позволит обеспечить повышение точности учета. При создании учетно-аналитической системы необходимо уделить внимание особенностям строительной отрасли. Перечислен ряд особенностей, которые в свою очередь оказывают влияние на формирование учетно-аналитической системы организации, а также учетной политики для целей финансового, налогового, управленческого, стратегического управленческого учета, и при проведении анализа деятельности организации.

Ключевые слова: учетно-аналитическая система, особенности строительной отрасли.

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPLY OF INVENTORIES
IN CONSTRUCTION**

M. S. Rautkina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The paper considers accounting and analytical support of material and industrial reserves in the construction industry. Competent use of tools for accounting and analysis of material and industrial supplies is a very important condition for the effective operation of the system of saving material stocks, which will allow to increase the accuracy of accounting. When creating an accounting and analysis system, it is necessary to pay attention to the peculiarities of the construction industry. The article lists a number of features, which in turn influence the formation of the accounting and analytical system, as well as the accounting policy for the purposes of financial, tax, management, strategic management accounting, and in analyzing the activities of the organization.

Keywords: accounting and analytical system, features of the construction industry.

Одной из наиболее материалоемких отраслей в экономике является строительство. Материально-производственные запасы, как правило, приобретаются для объектов строительства заблаговременно и передаются на производственные площадки по необходимости в заранее оговоренные сроки. Материалы поступают и используются еже-

дневно в больших количествах, важно своевременно отражать их движение. В современных рыночных условиях увеличивается потребность в наиболее точном учете и строгом контроле за рациональным применением сырья и материалов в производстве, поскольку экономия производственных запасов, а также использование недорогих, но качественных материалов значительно уменьшает производственную себестоимость и, следовательно, увеличивает прибыль от производства и продажи продукции, работ, услуг. Экономия материальных ресурсов является важнейшим фактором повышения эффективности строительства.

По мнению О. А. Исайкиной и Н. Ф. Колесник, «материальные ресурсы трансформируются в материальные затраты. Они, как правило составляют порядка 60–70 % в общей совокупности затрат, что говорит о высокой материалоемкости». В связи с этим все организации стремятся к тому, чтобы снизить показатели затрат [7, с. 72].

Грамотное использование инструментов учетно-аналитического обеспечения МПЗ является важным условием для эффективного функционирования системы бюджетирования материальных запасов, которое позволит обеспечить повышение точности учета и своевременность в информировании руководителей строительных организаций о движении МПЗ. В нынешних рыночных условиях, которые характеризуются оперативностью, высокой конкуренцией, учетно-аналитическая информация становится стратегически важной.

Данные, формируемые в учетно-аналитической системе, выступают универсальной информационной базой в строительных организациях. Эта система должна учесть в себе как потребности процессно-ориентированного управления, так и особенности строительного производства [4, с. 66].

Для многих организаций характерно отсутствие или бессистемность учетно-аналитического обеспечения материальных запасов. Создание системы информационной поддержки учетно-аналитического обеспечения остается проблемой. Учетно-аналитическая система организации состоит из трех взаимосвязанных подсистем: учетной, аналитической и аудиторской. Учетная подсистема имеет первостепенную значимость, так как на основе ее данных строится анализ функционирования компании и аудит. На основе используемой методологии и технологии учета учетная подсистема должна обеспечивать постоянное формирование, классификацию и обобщение необходимой информации. С помощью анализа выявляются неиспользуемые внутренние резервы, которые позволяют ускорить развитие организации или перевести ее на более эффективное функционирование. Основой для устойчивого развития предприятия является аналитическая система. Все чаще создаются аудиторские службы, которые позволяют обеспечить обратную связь между работниками и руководством. Проведение аудита учетно-аналитического обеспечения МПЗ позволяет увеличить эффективность процесса управления запасами.

Необходимым элементом системы информационного обеспечения управления материальными ресурсами является бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет материальных ресурсов важно вести согласно принципу хронологии сбора, обработки информации и формирования отчетных документов [5, с. 358].

Учетно-аналитическое обеспечение управления материальными ресурсами является системным процессом в исследовании экономической информации, осуществляемым в следующих целях:

- отражения данных о наличии и состоянии, а также движении материальных ресурсов;
- выражения оценки уровня эффективности применения МПЗ, отражения изменений в сопоставлении с предыдущим периодом, а также с плановыми и нормативными показателями;

- повышения финансовой устойчивости организации, ее платежеспособности и финансового состояния;
- сбора, переработки, хранения и передачи данных, необходимых для принятия управленческих решений, учета, анализа и контроля материалов.

Организация экономии материальных запасов не может быть осуществлена без грамотного и комплексного подхода к учету, анализу и аудиту материалов, что несет с собой и учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования материальных запасов.

Существует ряд особенностей процессов в строительных организациях, которые оказывают влияние на формирование учетно-аналитической системы. Первой особенностью является локальная закреплённость и неподвижность объектов строительства. Строительные объекты закреплены за землей, на которой они возводятся и составляют с ней одно целое. Чаще всего строительные работы осуществляются одновременно на нескольких строительных площадках, поэтому бухгалтерский учет затрат ведется по нескольким договорам, которые заключены с одним или несколькими застройщиками. В соответствии с п. 2 ПБУ 2/2008 в случае осуществления строительства комплекса объектов по одному договору, охватывающему ряд проектов, на каждом из которых можно достоверно определить расходы, для целей бухгалтерского учета строительные площадки можно рассматривать как отдельные договоры [6].

Второй характерной чертой является продолжительный производственный цикл. Производственный цикл разделяется на несколько циклов упорядоченного ведения определенных работ (укладка фундамента, строительство подземной части здания, отделочные работы и т. д.). Учет затрат в строительстве рекомендовано вести в соответствии с п. 3.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Минфином 30 декабря 1993 г. № 160. Определение финансового результата предприятия устанавливает учетная политика в соответствии с разделом п. 4 ПБУ 2/2008: «выручка по стоимости работ по мере их готовности» или «выручка равна сумме понесенных расходов».

Третьей особенностью является влияние на строительство природно-климатических условий. Производственный цикл зависит от климатических условий и прочих природных факторов. Как правило, перед возведением строительного объекта осуществляют ряд подготовительных работ (геологоразведочные, дренажные, подготовительные работы и т. д.). Затраты на данные работы отражаются в учетно-аналитической системе и в дальнейшем входят в инвентарную стоимость объекта. В учетно-аналитической системе необходимо учитывать различные риски, которые связаны с природно-климатическими условиями.

Четвертой характерной чертой является влияние на строительство сезонности производства. В течение года неравномерно применяются трудовые ресурсы, техника, материалы. Объем учетных работ увеличивается летом и уменьшается зимой.

Пятой особенностью является расхождение сроков строительства объектов с отчетным периодом. Расчет большинства показателей производится только в конце года. Поэтому в учетно-аналитической системе следует делить затраты за отчетный период и по возводимым объектам.

К шестой особенности относится то, что строительство протекает на обширных площадях, с использованием большого количества техники. Учетно-аналитическая система должна обеспечить своевременный и полный учет строительных машин и механизмов по возводимым объектам и анализ эффективности их использования [1, с. 10].

Седьмой характерной чертой является применение материалов, связанных с предварительной переработкой, для дальнейшего использования в процессе строительства. (Например, приготовление бетонного раствора, асфальта и т. д.). Эта особенность требует расширения производства, создания производства строительных материалов

и производства по добыче материалов (песка, гравия, щебня). В связи с этим в учетно-аналитической системе необходимо отражать не только процесс выполнения строительно-монтажных работ (СМР), но и производство разных строительных материалов. Показатели, формируемые по различным видам деятельности, должны стать объектом анализа.

Восьмая особенность связана с наличием большого количества процессов, осуществляемых во вспомогательных производствах. Необходимые для строительства материалы часто нужно перевозить на большие расстояния, что требует содержания автохозяйств. На строительных объектах, не имеющих централизованного энергоснабжения, приходится сооружать собственные электроподстанции, водокачки и т. д. В таком случае в учетно-аналитической системе нужно применять счет 23 «Вспомогательные производства» и обеспечивать анализ деятельности.

Девятая особенность состоит в индивидуальном и мелкосерийном характере производства при возведении объектов, их неоднотипности. В учетно-аналитической системе применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости к возводимым строительным объектам.

Десятая особенность заключается в необходимости лицензирования строительного производства и отдельных бизнес-процессов. Следовательно, строительной организации необходимо не только получить лицензию, но и отразить ее в учетно-аналитической системе.

Одиннадцатая особенность связана с ценообразованием в строительстве. В строительстве используются твердая цена за общую стоимость объекта строительства, за отдельные виды работ на объекте, оплата по счетам, выставленным от генподрядчика, и т. д. Определение договорной стоимости строительного объекта осуществляется на основе п. 3 ПБУ 2/2008.

Двенадцатая особенность проявляется в высокой материалоемкости, поэтому необходимо применять в рамках учетно-аналитической системы эффективные методы контроля за использованием материалов.

Тринадцатая особенность состоит в наличии обширной базы для сравнения результатов осуществления процессов, связанных со строительством объекта, что позволяет использовать в строительстве множество аналитических приемов.

Четырнадцатая особенность строительства связана с большой взаимосвязью с бизнес-процессами других экономических субъектов, протекающими в различных отраслях экономики. Поэтому строительная организация подвергается значительному влиянию со стороны внешней макросреды. Учетно-аналитическая система должна формировать и анализировать информацию не только о внутренних бизнес-процессах организации, но и о внешних.

Пятнадцатая особенность строительства состоит в том, что стоимость строительства определяется на основе сметы. Сметная стоимость представляет собой сумму средств, которые нужны для осуществления строительства в соответствии с проектом, и является основой для определения размера капитальных вложений, источников финансирования, формирования договорных цен на строительные материалы, оплаты за выполненные подрядные работы [8, с. 11].

Для определения сметной стоимости используются: данные заказчика для разработки сметной документации, предпроектная, проектная документация (чертежи, ведомости объемов строительных и монтажных работ, спецификации, ведомости потребности в оборудовании, решения по организации очередности строительства, принятые в проекте организации и т. д.), действующие сметные нормативы, отпускные цены и транспортные расходы на материалы, оборудование, инвентарь, решения органов государственной власти, относящиеся к соответствующей стройке.

Перечисленные основные факторы необходимо учитывать при формировании учетно-аналитической системы строительной организации, а также учетной политики для целей финансового, налогового, управленческого, стратегического управленческого учета и при проведении анализа деятельности организации. Качественно выстроенная система учетно-аналитического обеспечения управления запасами в большой мере окажет благоприятное влияние на бухгалтерский учет организации.

Библиографические ссылки

1. Анциферова А. И. Особенности учета предприятий строительной отрасли // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики. 2016. № 1. С. 8–11.
2. Вандина О. Г. Модель взаимодействия элементов учетно-аналитической системы бизнес-процессов в строительстве // Экономические и гуманитарные науки. 2016. № 1. С. 29–34.
3. Головков Е. В. Актуальные проблемы учета затрат в строительной организации // Научное сообщество студентов. 2016. № 2. С. 176–179.
4. Осипов П. С. Учетно-аналитическая система обеспечения качества продукции строительства: проблемы и совершенствование // Вестник Волж. ун-та им. В. Н. Татищева. 2016. № 2. С. 65–71.
5. Османова Л. С. Материально-производственные запасы // Национальные экономические системы. 2016. № 3. С. 356–358.
6. Учет договоров строительного подряда : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/2008) (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2018).
7. Пономарева Н. И. Особенности формирования учетно-аналитической системы в строительных организациях // Успехи современного естествознания. 2016. № 7. С. 72–75.
8. Прокопьева А. Ю. Организационные особенности бухгалтерского учета на предприятии строительной отрасли // Региональное развитие. 2017. № 6. С. 11.
9. Сутормина Ю. А. Особенности учета затрат в строительной отрасли // Экономическая наука. 2017. № 1. С. 175–180.
10. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2018).

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО СПЕЦИАЛЬНОСТЯМ
И НАПРАВЛЕНИЯМ ПОДГОТОВКИ
В СФЕРЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ**

Ю. А. Сафронова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Изучена реформа в сфере образования, связанная с переходом на нормативно-подушевое финансирование имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего профессионального образования, исследованы особенности и порядок формирования субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания для государственных образовательных учреждений. Проведен анализ некоторых ключевых параметров методики для определения нормативных затрат на оказание государственных услуг, разработанной Министерством образования и науки Российской Федерации. Уделено особое внимание формированию специальностей и направлений подготовки в стоимостные группы, изучены основные недостатки существующей системы, исследованы составляющие базовых нормативов затрат. Отражена идея о необходимости усовершенствования системы группировки специальностей и направлений подготовки по стоимостным группам с целью отражения объективных различий в стоимости образовательных услуг.

Ключевые слова: высшее образование, образовательные услуги, нормативные затраты, стоимостные группы специальностей.

**SPECIFIC FEATURES OF COST ACCOUNTING FOR SPECIALITIES
AND TRAINING COURSES IN EDUCATIONAL SERVICE SECTOR**

Y. A. Safronova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article examines the reform in the sphere of education related to the transition to normative-per capita financing of educational programs of higher professional education that have accreditation, the features and procedure for the formation of a subsidy for the performance of state (municipal) assignments for state educational institutions are examined. The author analyzes some key parameters of the methodology for determining the standard costs for the provision of public services, developed by the Ministry of Education and Science of the Russian Federation. The article focuses on the formation of specialties and areas of training in value groups, studied the main shortcomings of the existing system, and investigated the components of the basic cost standards. The article reflects the idea of the need to improve

the system of grouping specialties and areas of training for value groups in order to reflect the objective differences in the cost of educational services.

Keywords: higher education, educational services, standard costs, cost groups of specialties.

Расчет стоимости образовательных услуг высшего образования всегда являлся ключевой проблемой для менеджмента вуза. В связи с возрастающим значением системы высшего образования для национальной экономики и коренными реформами Министерства образования и науки РФ подход вузов к расчету себестоимости претерпел значительные изменения.

В настоящее время существуют несколько методов расчета стоимости образовательных услуг, но самым распространенным из них является затратный метод ценообразования.

Суть затратного метода заключается в том, что образовательная организация определяет свои совокупные затраты на определенный вид образовательной услуги. При этом себестоимость образовательной услуги может включать в себя фактические затраты, плановые затраты, затраты, определяемые нормами и нормативами [1, с. 165].

Именно себестоимость является основой стоимости платной образовательной услуги большинства российских вузов.

Особо важную роль определение нормативных затрат на оказание образовательных услуг играет для государственных вузов (бюджетных и автономных), получающих финансирование из государственного бюджета. Основным источником финансирования таких вузов является субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания. Порядок определения ее размера устанавливается бюджетным законодательством.

В Бюджетном кодексе РФ (п. 4 ст. 69.2) говорится, что объем финансового обеспечения выполнения государственного задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг [2].

Для федеральных государственных учреждений порядок формирования государственного задания, а также определения размера финансового обеспечения его выполнения был утвержден Постановлением Правительства РФ от 26 июня 2015 г. № 640.

Согласно этому документу Минобрнауки России утверждает значения корректирующих коэффициентов, которые применяются к отдельным составляющим базовых нормативов затрат в целях определения нормативных затрат на оказание государственных услуг, отражают территориальные и отраслевые особенности реализации и порядок их применения [3].

Само задание состоит из услуг, внесенных в ведомственный перечень государственных услуг и работ, которые учреждение оказывает в рамках основных видов деятельности [4; 5, с. 73].

Этот перечень формируют на основании базовых (отраслевых) перечней государственных и муниципальных услуг и работ, которые утверждаются федеральным органом исполнительной власти.

В госзадание включаются только услуги из ведомственного перечня. Если услуга в нем не значится, то задание на нее сформировать невозможно. Услугу, которая включена в госзадание, детализируют через показатели, характеризующие ее содержание и условия оказания.

Следует заметить, что реализация образовательных программ, которые оказывают образовательные учреждения в качестве основного вида деятельности, включена в базовый перечень по виду деятельности «Образование и наука» [4].

С 7 мая 2012 года Указом Президента РФ № 599 «О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки» был запущен процесс перехода

к единым нормативным затратам, а точнее – к нормативно-подушевому финансированию образовательных программ высшего профессионального образования [6].

Приказом № 638 Минобрнауки России от 02.08.2013 была утверждена методика для определения нормативных затрат на оказание государственных услуг по реализации имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего образования по специальностям и направлениям подготовки [7].

Эта методика разрабатывалась для методического обеспечения перехода к нормативно-подушевому финансированию основных профессиональных образовательных программ высшего образования, для исполнения пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 3 июня 2013 г. № 467 «О мерах по осуществлению перехода к нормативно-подушевому финансированию имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего профессионального образования» [8].

Ключевой принцип подушевого финансирования можно условно сформулировать так: «деньги за каждого обучающегося». Это означает, что образовательная организация получает финансирование по государственному (муниципальному) заданию на обучение каждого обучающегося, т. е. по численности контингента.

Таким образом, чем больше студентов привлечет вуз, тем больше денег он получит в итоге. Для вузов это стимул получить большее финансирование, для бюджета – сэкономить часть средств.

Есть мнение, что подушевое финансирование автоматически должно заставить коллективы образовательных учреждений работать лучше, чтобы привлечь в свои стены большее количество обучающихся и, таким образом, иметь большую субвенцию на реализацию государственного образовательного стандарта.

До разработки методики на первом этапе перехода к нормативно-подушевому финансированию Министерство образования и науки РФ рассчитывало «первоначальные» индивидуальные нормативы в целом вузам, без учета уровня и структуры затрат других учреждений.

Использование индивидуальных нормативов дало возможность осуществить плавный, безболезненный переход вузов на новые принципы финансирования, однако индивидуальные нормативы не создавали стимулов для сокращения издержек, не обеспечивали прозрачности и объективности распределения объемов финансирования между учреждениями. Поэтому следующим, ключевым этапом реформы механизмов финансирования бюджетных учреждений должен был стать переход на групповые нормативы затрат [9, с. 170; 10].

Однако исследования показали, что внедрение групповых нормативов затрат для групп учреждений, оказывающих образовательные услуги, не является целесообразным. Причина в том, что сложившиеся группы подведомственных Минобрнауки России учреждений профессионального образования, имеющие определенный профиль или статус, объединяются в группы с весьма различным набором специальностей, и затраты на обучение в этих группах сильно различаются. Поэтому было принято решение формировать нормативы затрат в разрезе групп специальностей и направлений подготовки по всей совокупности подведомственных вузов.

Таким образом, вторым этапом реформы финансирования федеральных государственных бюджетных учреждений профессионального образования стал переход на использование единых нормативов затрат по специальностям и направлениям подготовки, для чего и была разработана «методика».

30 октября 2015 г. Минобрнауки РФ ввело в действие новый Приказ № 1272, который внес некоторые изменения в методику и распространил свое действие на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [11].

Для того чтобы лучше понять суть методики, рассмотрим более подробно ряд специфических показателей, которые в ней используются.

Одно из основополагающих понятий – это базовые нормативы затрат. Под базовыми нормативами понимаются минимальные значения нормативов затрат на оказание единицы государственной услуги при очной форме обучения.

Иными словами, базовые нормативы затрат – это рекомендуемые Министерством образования и науки РФ значения затрат, которыми должны руководствоваться государственные образовательные учреждения при расчёте себестоимости образовательных услуг.

Для бюджетных и автономных вузов, которые оказывают как бесплатные, так и платные образовательные услуги, это означает, что цены на образовательные услуги не могут быть ниже, чем нормативы государственного финансирования, которое вуз получает от государства на обучение одного студента на бюджетном месте.

В результате получается, что фактически цены и на платное обучение ограничены снизу нормативами.

Данное условие об ограничении цены на образовательные услуги закреплено в Государственной программе «Развитие образования», что свидетельствует о том, что данное условие является частью государственной политики в сфере образования, в том числе высшего.

В каждом учебном заведении производится расчёт затрат, размер которых должен быть не ниже базовых нормативов по соответствующим стоимостным группам специальностей и направлениям подготовки.

Таким образом, мы подошли к еще одному важному понятию – «стоимостная группа». Это понятие объединяет те специальности и направления подготовки (укрупненные группы направлений подготовки и специальностей), по которым устанавливаются одинаковые базовые нормативы затрат.

Направления подготовки формируются в стоимостную группу в соответствии с факторами, которые влияют на стоимость подготовки одного студента [12, с. 69; 15]:

- трудоемкость обучения, которая определяется через соотношение числа студентов на одного преподавателя;
- требования к квалификации профессорско-преподавательского состава;
- необходимость в учебном процессе лабораторного оборудования различного уровня сложности и соответствующего учебно-вспомогательного персонала;
- особенность прохождения производственной практики;
- специальности и направления подготовки, соответствующие приоритетам социально-экономического развития страны.

Актуальный на данное время перечень итоговых значений и величин составляющих базовых нормативов затрат на оказание госуслуг по реализации образовательных программ высшего образования и стоимостных групп специальностей и направлений подготовки на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов утвержден Министерством образования и науки РФ от 17 июля 2017 г. в документе № ВП-46/18вн.

Согласно этому документу на данный момент всего выделено три стоимостных группы специальностей.

Направления подготовки, входящие в состав стоимостных групп, применяются для обучения по программам бакалавриата, магистратуры, специалитета, аспирантуры и адъюнктуры (для каждой программы в определенном составе).

Перечень укрупненных групп направлений подготовки, которые входят в состав стоимостных групп, представлен на рис. 1 [13].

Каждая из укрупненных групп направлений подготовки делится, в свою очередь, на более узконаправленные специализации.

Современный состав и количество стоимостных групп сформировались не сразу. На первых этапах формирования методики для определения нормативных затрат количество стоимостных групп было иным, и состав постоянно менялся.



Рис. 1. Стоимостные группы

Причиной тому послужила сама суть распределения специальностей по стоимостным группам, а именно – по равным затратам, которые входят в базовые нормативы для направлений подготовки, объединенных в одну стоимостную группу.

Базовые нормативы затрат включают в себя затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги, и затраты на общехозяйственные нужды на оказание государственной услуги (рис. 2) [13; 14].



Рис. 2. Составляющие базовых нормативов затрат

Все эти затраты определяются по стоимостным группам специальностей и направлений подготовки и (или) укрупненным группам специальностей и направлений подготовки.

Получается, что при установлении единых базовых нормативов государство рассматривает образовательную услугу как совершенно одинаковую услугу, предоставляемую каждому потребителю.

Поэтому «одинаковость» услуги подразумевает под собой услугу одного и того же качества, потребляемую в одних и тех же условиях, иначе говоря, совершенно стандартную. В реальности же все вузы, которые имеют одинаковый набор специальностей (направлений подготовки), осуществляют свою деятельность в разных условиях, и контингент принимают на обучение с совершенно разными способностями и знаниями.

Предполагается, что компенсировать различия между вузами должны корректирующие коэффициенты, однако ситуация осложняется также тем, что государственные вузы, которые подведомственны Минобрнауки, географически располагаются во всех субъектах Российской Федерации, которые, в свою очередь, сильно различаются между собой по уровню социально-экономического развития. И получается, что унифицировать переменные расходы вузов в условиях такой большой страны, как Россия, весьма затруднительно, так как существенно различается уровень жизни населения даже в соседних регионах.

Согласно Порядку формирования государственного задания № 640 от 26.06.2015 Минобрнауки России должно утверждать значения территориальных и отраслевых корректирующих коэффициентов [3; 10, с. 82]. Их особенности отражены на рис. 3.

Помимо этого, следует учесть, что установление нижнего порога цены на обучение снижает конкурентность на рынке платных образовательных услуг, потому что это уменьшает конкуренцию между образовательными учреждениями путем снижения цен при увеличении эффективности деятельности вуза.

Кроме того, существует еще один вопрос, требующий доработки. Поскольку группы специальностей и направлений подготовки изначально формировались для конкретных задач планирования и организации учебного процесса, а не в целях расчета объемов финансирования, то нередко складывается так, что в состав одной группы входят специальности, схожие по профилю, но значительно различающиеся по затратам трудовых и материальных ресурсов.

В идеале в одну стоимостную группу должны входить специальности (направления подготовки), которые не отличаются друг от друга стоимостью годовой подготовки в расчете на одного обучающегося.

К сожалению, методика, предложенная Министерством образования и науки РФ, не является абсолютно универсальным инструментом, ей не хватает детализированных нормативных требований к обеспечению учебного процесса.

В настоящий момент в одну стоимостную группу входят направления подготовки с весьма различными требованиями к учебному процессу. Например, во вторую группу входят такие специальности, как «Психологические науки» и «Электроника, радиотехника и системы связи». В третью группу – «Нанотехнологии и наноматериалы» и «Культуроведение и социокультурные проекты». Для обеспечения учебного процесса по каждому из этих направлений одному и тому же вузу требуются совершенно разные подходы. Одно направление требует произвести значительные затраты на покупку и содержание дорогостоящего оборудования, в то время как другое специализируется преимущественно на теоретических аспектах. Таким образом, получается, что затраты на подготовку специалистов различаются.

Необходима такая группировка специальностей и направлений подготовки, которая бы отражала объективные различия в стоимости обучения.



Рис. 3. Особенности корректирующих коэффициентов

Это обеспечило бы большую объективность финансирования по специальностям и прозрачность бюджетного планирования, а также внесло большую ясность в механизмы распределения средств госбюджета.

Библиографические ссылки

1. Астафьева Е. С. Проблемы расчета себестоимости и формирования стоимости платных образовательных услуг // Территория новых возможностей : вестник Владивосток. гос. ун-та экономики и сервиса. 2012. № 1. С. 164–173.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).
3. О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 26.06.2015 № 640 (в ред. от 09.12.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).
4. Желонкина М. Н. Одной методикой определения нормативных затрат стало больше [Электронный ресурс]. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7039> (дата обращения: 15.03.2018).
5. Паничкина М. В., Федосова Т. В., Рубцова В. В. Практика регулирования расчета нормативных затрат в сфере образования: региональный аспект // Сборник научных трудов профессорско-преподавательского состава, аспирантов и магистрантов. Ростов н/Д., 2014. С. 72–76.
6. О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки [Электронный ресурс] : Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 599. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).

7. Об утверждении методики определения нормативных затрат на оказание государственных услуг по реализации имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего образования по специальностям и направлениям подготовки [Электронный ресурс] : приказ Минобрнауки России от 02.08.2013 № 638. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).

8. О мерах по осуществлению перехода к нормативно-подушевому финансированию имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего профессионального образования [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 03.06.2013 № 467 (ред. от 26.06.2015). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).

9. Финансовое обеспечение организаций профессионального образования и практика определения нормативных затрат / Т. В. Федосова [и др.] // Фундаментальные исследования. 2014. № 12-1. С. 169–173.

10. Ястребова О. К. Развитие нормативного бюджетного финансирования высшего образования // Финансовый журнал . 2015. № 1. С. 41–51.

11. О Методике определения нормативных затрат на оказание государственных услуг по реализации образовательных программ высшего образования по специальностям (направлениям подготовки) и укрупненным группам специальностей (направлений подготовки) [Электронный ресурс] : приказ Минобрнауки России от 30.10.2015 № 1272. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).

12. Федосова Т. В. Опыт определения нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг по профессиональному образованию в соответствии с федеральными государственными стандартами // Вестник Донского гос. аграр. ун-та. 2014. № 4–3 (14). С. 68–76.

13. Итоговые значения и величина составляющих базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг по реализации образовательных программ высшего образования, программ послевузовского профессионального образования в интернатуре и подготовки научных кадров в докторантуре, отраслевые корректирующие коэффициенты и порядок их применения на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов [Электронный ресурс] : утв. Минобрнауки России 17.07.2017 № ВП-46/18вн (в ред. от 27.11.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.03.2018).

14. Асабаева Д. Ж. Проблемы внедрения нормативного метода расчета затрат на оказание муниципальных услуг в сфере образования // Вопросы и проблемы экономики и менеджмента в современном мире : материалы Междунар. науч. конф. / Инновационный центр развития образования и науки. Астрахань, 2016. С. 136–141.

15. Ястребова О. К., Мануилов Н. А. Нормативные затраты на оказание государственных образовательных услуг как основной инструмент финансового обеспечения вузов // Образовательные технологии. М., 2014. № 3. С. 78–89.

ПОНЯТИЕ И СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Т. С. Скрыль

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены различные мнения и взгляды как российских, так и зарубежных авторов на сущность управленческого учета. Раскрыты основные подходы к его целевому назначению и функциональному наполнению. Представлена авторская трактовка определения сущности управленческого учета. Отражена первостепенная значимость влияния фактора повышения динамичности и непредсказуемости среды на эволюцию концепции управленческого учета. Полученные результаты могут быть использованы в качестве фундаментальной базы исследования и развития методологии управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, сущность управленческого учета, задачи управленческого учета.

CONCEPT AND THE CONTENTS OF THE MANAGEMENT ACCOUNT

T. C. Skryl'

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In article various opinions and sights both Russian, and foreign authors on essence of the management account are considered. The basic approaches to its special-purpose designation and functional filling are opened. The author's treatment of definition of essence of the management account is presented. The paramount importance of the factor of increase of dynamism and unpredictability of environment on evolution of the concept of the management account is reflected. The received results can be used as fundamental base of research and development of methodology of the management account.

Keywords: management account, essence of the management account, a problem of the management account.

В современных российских экономических условиях для большинства организаций нормальное функционирование и развитие является сложной задачей, требующей разработки и реализации эффективной управленческой стратегии, важной составляющей которой является информационное обеспечение. Исторически сложилось, что основная информация о состоянии и деятельности хозяйствующего субъекта отражается в учетной системе, особое место в ней сегодня занимает управленческий учет.

В отечественной экономической литературе понятие «управленческий учет» появилось еще в конце XX века. На сегодняшний день для большинства российских промышленных предприятий управленческий учет становится перспективным направлением учетной практики. В то же время следует особо подчеркнуть, что многие его элементы, принципы и методы были достаточно глубоко и полно освоены в системе производственного учета промышленных предприятий еще в советское время, в период развития хозрасчетных отношений. Также можно констатировать, что в настоящее время среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий.

Позиции известных ученых в отношении к формированию определения «управленческий учет» характеризуются значительной вариативностью. Так, А. Д. Шеремет считает, что «управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации» [2, с. 9].

Позицию А. Д. Шеремета поддерживает и М. А. Вахрушина, утверждая, что «управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета... целью его является: оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений; контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности; обеспечение базы для ценообразования; выбор наиболее эффективных путей развития предприятия» [1, с. 14].

Я. В. Соколов считает, что управленческий учет не существует как научная дисциплина, а его предметная область покрыта существующими «научными и практическими дисциплинами, такими как производственный учет, анализ хозяйственной деятельности, производственное и финансовое планирование и т. д.» [4, с. 35].

Энтони Р. дал следующее определение: «управленческий учет – это представление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций» [11, с. 47].

По мнению И. В. Звягинцева и О. В. Рузаковой, управленческий учет может систематизировать управленческие знания, описывающие взаимосвязь показателей, поэтому необходимо рассматривать управленческий учет как поставщика информации в системы управления знаниями хозяйствующего субъекта [2, с. 644].

На основе проведенного анализа определений можно сделать вывод, что управленческий учет представляет собой определенную систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов финансово-хозяйственной деятельности организации в разрезах аналитики, своевременного принятия различных управленческих решений для достижения цели оптимизации финансовых результатов деятельности организации, как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде.

Изучение генезиса управленческого учета на основе проведенного анализа подходов ряда исследователей [1; 3; 8; 9; 10], указывает на наличие определенных противоречий в его концептуальном понимании, но однозначно свидетельствует о наличии тесной связи его развития с повышением динамичности и непредсказуемости бизнес-среды, служащим основным фактором его постоянного совершенствования.

Рассмотрение эволюционного развития управленческого учета показало изменение роли управленческого учета в информационной системе хозяйствующего субъекта. Если первоначально управленческий учет рассматривался как подсистема, аккумули-

рующая информацию о затратах и ориентированная на проведение расчетов с целью обоснования краткосрочных управленческих решений, то сегодня – это подсистема использующая внутреннюю информацию хозяйствующего субъекта и внешнюю о среде его функционирования, для определения приоритетных стратегических решений.

Но изменение содержания управленческого учета требует совершенствования методов, систем, приемов и способов его организации и ведения.

За последнее десятилетие теория и практика управленческого учета существенно пополнялись и развивались за счет интегрирования в себя различных методик учета (директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, кайдзен-костинг и др.) [7, с. 47]. Но при этом приемы и методы управленческого учета применяются в настоящее время отечественными организациями, как правило, внесистемно.

Отдельными вопросами, являющимися прерогативой этого вида учета, занимаются самые различные службы коммерческих организаций (бюджетированием и экономическим анализом – финансовые и плановые отделы; текущим учетом и составлением отчетности – бухгалтерия), но возможность своевременного и комплексного использования подготовленной информации зачастую отсутствует. В организациях до сих пор не сформирована методология бухгалтерского управленческого учета, инструменты которого позволяют генерировать информацию, необходимую для эффективного управления предпринимательской деятельностью.

В связи с этим проблема дальнейшего внедрения в отечественную практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ.

Таким образом, широкий спектр отечественных и зарубежных методик управленческого учета, отсутствие жесткой регламентации, постоянно расширяющиеся потребности информационного обеспечения процесса управления, активное использование автоматизированных учетных систем, стремление к снижению затрат, изменение концепций управления – все это приводит к необходимости адаптации управленческого учета к новым бизнес-условиям [10, с. 342].

Управленческий учет включает все типы учетных данных, которые собираются, измеряются, обрабатываются и передаются с целью внутреннего применения руководству и тем менеджерам, которые могут сформировать и принять обоснованное управленческое решение.

Управленческий учет характеризуется следующими чертами:

- отсутствием жесткой стандартизации (методы и формы ведения управленческого учета не ограничены нормативным регулированием);
- конфиденциальностью (сведения управленческого учета предназначены только для внутреннего пользования);
- измерением показателей как в денежном, так и в натуральном выражении;
- высокой оперативностью представляемой информации (из-за результатов применения ориентировочных оценок, неполного набора сведений);
- расширенным составом объектов учета (в качестве объектов учета могут выступать отдельные продукты, типы работы, центры ответственности).

Основными задачами управленческого учета являются следующие:

- 1) своевременное и достоверное отображение затрат на изготовление и реализацию продукции, работ, услуг;
- 2) исчисление показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- 3) контроль за экономным и оптимальным применением материальных, трудовых и экономических ресурсов.

Исследования учетной практики показывают, что если еще несколько лет назад управленческий учет велся только в крупных хозяйствующих субъектах, то сегодня увеличивается количество средних и малых предприятий, выделяющих управленческий учет в отдельное направление.

Данная тенденция связана с необходимостью изменения стиля ведения хозяйственной деятельности, а это, в свою очередь, вызвано:

1) изменениями условий ведения бизнеса (ростом конкуренции, ограничениями в ресурсах, повышением требований потребителей, активным использованием конкурсных отборов поставщиков и т. п.);

2) усилением контроля со стороны государственных органов за ведением бизнеса.

Важной проблемой создания и эффективного функционирования единой информационной системы хозяйствующего субъекта является гармонизация работы и информационных потоков отдельных служб.

Преимуществом управленческого учета является, с одной стороны, возможность согласования интересов различных групп пользователей, с другой стороны, предоставление конфиденциальной информации, исходя из компетенций руководителей и бизнес-процессов, характерных для хозяйствующих субъектов [6, с. 148]. При этом важнейшая задача бухгалтерского учета, в том числе и управленческого, состоит в определении явных и скрытых резервов улучшения запланированных результатов [5, с. 83]. Работая в условиях оптимального использования всех видов ресурсов – трудовых, материальных, финансовых и других, бизнес-процессы рассматриваются как ресурсы и источники скрытых резервов.

На основе рассмотренного материала можно сформулировать общее понятие управленческого учета. Управленческий учет представляет собой сложную систему, включающую в себя множество различных элементов для выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля.

Проведенные исследования показали, что управленческий учет постоянно эволюционирует, его содержание, зависящее от потребностей бизнеса, расширяется, а форма, обусловленная возможностями информационных систем, видоизменяется. Если первоначально управленческий учет рассматривался как подсистема, аккумулирующая информацию о затратах и ориентированная на проведение расчетов с целью обоснования текущих управленческих решений, то сегодня это подсистема, использующая внутреннюю информацию хозяйствующего субъекта и внешнюю о среде его функционирования для выработки приоритетных стратегических решений.

Изменение содержания управленческого учета требует совершенствования методов, систем, приемов и способов его организации и ведения. В условиях формирования инновационной экономики особое место занимает формирование методов управленческого учета, ориентированных на решение стратегических задач управления организацией.

Библиографические ссылки

1. Вахрушина М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23.
2. Звягинцев И. В., Рузакова О. В. Системы управления знаниями на предприятии: сущность, взаимосвязь с системами управленческого учета и перспективы их интеграции // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1. С. 644.
3. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Учет затрат инновационных предприятий: проблемы и пути решения // Решетневские чтения. 2012. Т. 2, № 16. С. 716–718.

4. Соколов А. Ю. Современные подходы к исчислению целевой себестоимости продукта: методологические аспекты // Управленческий учет. 2013. № 8. С. 32–38.
5. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.
6. Филько С. В., Зыкина Е. В. Процессный подход к калькулированию себестоимости судоремонтных работ // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 13. С. 147–152.
7. Филько С. В. Сущность и содержание контроллинга как системы управления организацией // Современные проблемы экономического и социального развития. 2014. № 10. С. 46–50.
8. Филько С. В. Инновационная среда как объект учета // Решетневские чтения. 2013. Т. 2, № 17. С. 381–382.
9. Шеремет А. Д. Управленческий учет. М. : ФБК-Пресс, 2000. 512 с.
10. Штефан Я. Г., Зимакова Л. А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства // Международный бухгалтерский учет. 2017. Вып. 6. С. 340–350.
11. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. М. : Финансы и статистика, 1998. 560 с.

© Скрыль Т. С., 2018

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ
И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА**

М. А. Слабухина, М. В. Полубелова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Дано определение жилищно-коммунального хозяйства и рассмотрены теоретические и практические вопросы, раскрывающие содержание дебиторской и кредиторской задолженности в сфере жилищно-коммунальных услуг. Также представлены особенности ведения бухгалтерского учёта дебиторской и кредиторской задолженности. Далее приведены отдельно по каждому виду задолженности возможные меры, направленные на управление их величиной. Отражена информация о формах внутренней отчетности, которые могут потребоваться руководству организации для управления дебиторской и кредиторской задолженностью. В качестве вывода представлены наиболее эффективные меры по управлению дебиторской и кредиторской задолженностью, которые позволяют оптимизировать работу организации.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, жилищно-коммунальное хозяйство, коммунальная услуга, внутренняя отчетность.

**SPECIFIC FEATURES OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT
OF RECEIVABLES AND CREDITORIAL DEBT ON ENTERPRISES
OF HOUSING AND COMMUNAL SERVICES**

M. A. Slabukhina, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In article definition of housing and communal services is given and the theoretical and practical questions opening the maintenance of debit and creditor housing and communal services in the sphere are considered. Features of conducting accounting of receivables and payables are also presented. Further the possible measures directed to management of their size are given separately by each type of debt. Information on forms of the internal reporting which can be required by the management the organization for management of receivables and payables is reflected. As a conclusion the most effective measures for management of receivables and payables which will allow to optimize work of the organization are presented.

Keywords: receivables, accounts payable, housing and communal services, utility service, internal reporting.

Дебиторская и кредиторская задолженность является неизбежным следствием существующей системы расчетных взаимоотношений. Постоянное изменение величины дебиторской и кредиторской задолженности, их состав и структура в бухгалтерском

балансе, качество и влияние интенсивности их уменьшения или увеличения оказывают значительное влияние на оборачиваемость капитала, вложенного в текущие активы, а также на финансовое состояние предприятия.

Жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ) – комплекс отраслей экономики, обеспечивающий функционирование жилых зданий, создающих безопасное, удобное и комфортабельное проживание и нахождение в них людей [4].

Организации ЖКХ, являющиеся коммерческими организациями, ведут бухгалтерский учет в общем порядке в соответствии с системой нормативного регулирования бухучета, руководствуясь общими принципами и правилами бухгалтерского учета, а также отраслевыми рекомендациями [8].

Так как ЖКХ является одним из крупнейших секторов экономики, который обеспечивает социальные условия жизни для населения, его стабильность невозможна без финансовой устойчивости организаций, на которую оказывают влияние различные факторы. Рост кредиторской и дебиторской задолженности является фактором, ослабляющим финансовое состояние предприятий ЖКХ. Для предотвращения этого необходимо ежеквартально отслеживать соотношение дебиторской и кредиторской задолженности и прикладывать все эффективно-значимые усилия для их снижения [3].

Под дебиторской задолженностью, связанной с деятельностью по оказанию жилищно-коммунальных услуг, понимается:

- задолженность потребителей жилищно-коммунальных услуг;
- задолженность бюджетов всех уровней по финансированию предприятий жилищно-коммунального комплекса, направленному на возмещение убытков от реализации услуг по регулируемым ценам, на возмещение разницы в тарифах на жилищно-коммунальные услуги, возмещение льгот и субсидий по оплате жилищно-коммунальных услуг, предоставленных гражданам;
- задолженность бюджета по финансированию расходов, обусловленных производственной деятельностью, не предусмотренных при формировании экономически обоснованного тарифа [1, с. 487].

При ведении бухгалтерского учета на предприятии ЖКХ формирование дебиторской задолженности отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». Формирование затрат, связанных с оказанием услуг, собирается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

За несвоевременную оплату услуг ЖКХ договорами с потребителями предусматриваются пени. Даже если потребитель не взаимодействует напрямую с предприятиями ЖКХ, а получает перевыставленные счета, к примеру, от арендодателя, возникающая ответственность за нарушение условий договоров по оказанию услуг ЖКХ подлежит компенсации. Эта ответственность в виде пени отражается в общем порядке как санкция за нарушение условий хозяйственного договора в составе прочих расходов. Соответственно, проводка на пени за услуги ЖКХ будет отражаться по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы», и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» [8].

Существуют универсальные, но, тем не менее, эффективные элементы управления дебиторской задолженностью. В первую очередь в организации должна присутствовать система анализа задолженности, т. е. ее разграничение на текущую, сомнительную и невозвратную. Также необходимо, чтобы в организации существовало понятие о кредитной политике, т. е. грамотная классификация жителей по размеру задолженности и решение о кредитовании всех групп людей или выборочно. Организация может принять решение о системе поощрения добросовестных плательщиков или применении санкций и штрафных мер для недобросовестных. Необходимо проводить работу по не-

допущению образования задолженности: контроль платежей, меры претензионного воздействия и так далее. Также необходимо назначение жилищных субсидий малоимущим гражданам, порядок предоставления которой исключает возможность возникновения задолженности у граждан – получателей субсидии. Необходимо создать резервы по сомнительным и безнадежным долгам, что позволит организации снизить нагрузку по налогу на прибыль, что в итоге приведет к уменьшению потерь, обусловленных наличием дебиторской задолженности [5].

Эти элементы управления хороши в теории, но на практике в организациях ЖКХ существуют другие, более острые проблемы: отсутствие учета и контроля за ростом дебиторской задолженности и отсутствие понимания причин ее увеличения, отсутствие должностных лиц, в обязанность которых входит управление дебиторской задолженностью и обладающих соответствующими знаниями и умениями. Поэтому руководству ЖКХ необходимо получать полную информацию о ходе всех хозяйственных процессов. Данных результатов можно добиться с помощью мониторинга, который позволит выявить, насколько часто происходят нарушения в той или иной области. Для этого необходимо разработать и оперативно составлять формы внутренней отчетности, отражающие состояние дебиторской задолженности в разрезе различных объектов. Желательно создать несколько простых отчетов, каждый из которых будет решать одну задачу. Примером может послужить отчет о соблюдении графиков документооборота, в котором можно будет увидеть документы, поступившие с опозданием или не поступившие вовсе, ведь стоит оценивать не только суммы по документам, но и количество самих документов. Также для решения поставленной проблемы необходимо контролировать уровень дебиторской и кредиторской задолженности, составлять акт сверки взаиморасчетов и для того, чтобы оценить потери от просрочки оплаты дебиторской задолженности, рассчитывать ее дисконтированную сумму.

Одной из причин несвоевременной оплаты за потребленные услуги является то, что управляющие организации и муниципальные организации, выполняющие функции управляющих, не обеспечивают в полном объеме собираемость платежей с населения за оказанные коммунальные услуги, в связи с чем несвоеременно производят расчеты с ресурсоснабжающими организациями за оказанные услуги, а последние не оплачивают в полном объеме потребленные энергоресурсы поставщикам, что ведет к ограничению и прекращению поставки энергоресурсов и, как результат, к предоставлению услуг ненадлежащего качества или с перерывами, превышающими установленные законодательством сроки [9].

Законодательством предусматриваются жесткие меры по взысканию дебиторской задолженности с граждан, но по факту организации редко идут на такие меры, как подача исковых заявлений, приостановка оказания коммунальных услуг или даже выселение граждан. На практике это только предупреждения – устные и письменные, первичные и повторные.

В результате неэффективное управление дебиторской задолженностью в организациях, осуществляющих деятельность в сфере жилищно-коммунального хозяйства, сказывается как на деятельности организации в целом, так и на качестве предоставляемых услуг, что приводит к снижению качества жизни добросовестных плательщиков [5].

Подводя итоги, можно дать следующие рекомендации по вопросу управления дебиторской задолженностью в организациях жилищно-коммунальной сферы: лица, ответственные за управление жилым фондом организации, должны тесно сотрудничать с населением, с каждым в отдельности или с отдельной инициативной группой; также улучшению будет способствовать создание call-центра по телефонному общению с гражданами; рассылка sms-сообщений с предупреждением о подаче исковых обращений

в суд, установление законного размера пени на просроченную задолженность; увеличение количества пунктов оплаты и своевременное оповещение об этом граждан [6].

Под кредиторской задолженностью понимается задолженность предприятиям-поставщикам и подрядчикам за поставляемые товарно-материальные ценности и выполненные работы, услуги, включая штрафные санкции [2, с. 385]. В составе кредиторской задолженности выделяется:

- задолженность организаций ЖКХ другим организациям ЖКХ за энергоресурсы и услуги;
- задолженность иным организациям, таким как поставщики и подрядчики;
- задолженность бюджетам всех уровней по налогам и сборам и начисленным пеням, штрафам;
- задолженность по платежам в государственные внебюджетные фонды [10].

При правовой работе с кредиторами в качестве основных задач (кроме своевременного выполнения своих договорных обязательств) организации должны ориентироваться:

- на достижение максимально возможной рассрочки либо отсрочки выполнения обязательств;
- уменьшение до предельно возможных границ претензионных сумм финансовых санкций и убытков, предъявляемых контрагентами по сделкам;
- принятие всех возможных эффективных мер, направленных на сохранение в обороте организации необходимых денежных и иных средств.

Основными способами управления кредиторской задолженностью являются контроль и реструктуризация. Можно выделить следующие рекомендации для управления кредиторской задолженностью:

1. Ежедневно должен осуществляться контроль над кредиторской задолженностью; каждую неделю необходимо готовить укрупненные отчеты.

2. Необходимо составлять отчеты о состоянии кредиторской задолженности по конкретному контрагенту. В данных отчетах рекомендуется указывать следующие данные: дата возникновения кредиторской задолженности, сумма долга, отсрочка платежа, дата оплаты по плану, оплаченная сумма долга в срок, сумма просроченного платежа, количество дней просрочки.

3. В организации должны составляться отчеты, отражающие структуру кредиторской задолженности. В данных отчетах следует указывать величину задолженности на последнее число месяца.

4. Необходим расчет аналитических показателей: коэффициента оборачиваемости кредиторской задолженности, общей величины кредиторской задолженности, доли просроченной кредиторской задолженности в общей величине кредиторской задолженности, величины просроченного долга, срока просрочки по поставщику и т. д. Каждая организация устанавливает свои нормативы коэффициентов, исходя из специфики деятельности. Вся эта информация должна отражаться в сводном отчете, который должен формироваться с необходимой руководству периодичностью.

5. Оборачиваемость кредиторской задолженности не должна превышать оборачиваемость дебиторской задолженности, так как это может привести к возникновению недостатка денежных средств, который повлечет за собой привлечение дополнительных источников финансирования в виде просроченной кредиторской задолженности и банковских кредитов, что в итоге грозит снижением финансовой устойчивости организации.

6. Автоматизация системы контроля кредиторской задолженности.

Поскольку одним из критериев оценки платежеспособности организации является уровень кредиторской и дебиторской задолженности, то для оздоровления финансовой

ситуации в ЖКХ необходимо, в первую очередь, провести инвентаризацию задолженности организаций ЖКХ, задолженности бюджета и бюджетных учреждений по оплате коммунальных услуг и капитального ремонта. После выявления реального объема обоснованной задолженности в ЖКХ разрабатываются мероприятия по урегулированию задолженности, в том числе по реструктуризации задолженности бюджета и бюджетных организаций перед предприятиями жилищно-коммунального комплекса [7].

Подводя итог, можно выделить следующие мероприятия по управлению дебиторской и кредиторской задолженностью для руководителей организаций жилищно-коммунального комплекса:

1) необходимо решать задачу не только снижения дебиторской задолженности, но также ее сбалансированности с кредиторской, так как значительное превышение дебиторской задолженности создает угрозу финансовой устойчивости организации и делает необходимым привлечение дополнительных источников финансирования;

2) организации следует использовать широкое разнообразие моделей договоров с гибкими условиями формы оплаты, что поможет обеспечить максимизацию притока денежных средств. При этом возможны различные варианты: от предоплаты или частичной предоплаты до передачи на реализацию и банковской гарантии;

3) при заключении контрактов, особенно крупных, необходимо проводить предварительное изучение платежеспособности и надежности партнера, а также его кредитной истории;

4) наиболее рациональным и цивилизованным путем упреждения просроченной задолженности является поиск совместных решений по предотвращению нарушений условий контрактов в части платежей. Благодаря деловым партнерским отношениям и сотрудничеству будет достигаться наиболее быстрое и эффективное решение проблем, а также сокращение просроченной задолженности;

5) необходимо проводить контроль состояния расчетов по просроченным задолженностям и выявлять возможность появления недобросовестных плательщиков с помощью расчета резерва по сомнительным долгам;

6) проведение мероприятий по энергосбережению (установка коллективных (общедомовых) приборов учета используемых воды, тепловой энергии, электрической энергии, а также индивидуальных и общих (для коммунальной квартиры) приборов учета используемых воды, природного газа, электрической энергии) поможет стимулировать население к экономии коммунальных ресурсов и своевременной оплате их использования [9].

Управление дебиторской и кредиторской задолженностью позволяет высвободить средства из оборота, которые помогут организации использовать их для других целей, не привлекая дополнительных источников финансирования. Для управления величиной дебиторской и кредиторской задолженности руководству нужна качественная и оперативная информация об их состоянии, которая должна предоставляться в виде информативных и понятных форм внутренней отчетности. Этим обосновывается необходимость качественной системы учета, благодаря которой информация о задолженности будет формироваться в более полном объеме и находить отражение в бухгалтерской отчетности. Совершенствование системы управления дебиторской и кредиторской задолженностью позволит укрепить финансовое состояние и платежеспособность ЖКХ, способствовать повышению качества оказываемых ими услуг, улучшению результативных показателей работы этих организаций и условий жизнедеятельности населения.

Библиографические ссылки

1. Безруких П. С. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Бухгалтерский учет, 2013. 719 с.

2. Гетьман В. Г. Бухгалтерский учет. М. : Инфра-М, 2010. 717 с.
3. Гелета И. В. Факторы финансовой устойчивости предприятия [Электронный ресурс] // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 6. URL: <http://human.snauka.ru/2015/06/11517> (дата обращения: 03.02.2018).
4. Кузьмин К. М. Проектирование информационной системы для комплексной автоматизации деятельности управляющих организаций в сфере ЖКХ [Электронный ресурс] // Новая наука: проблемы и перспективы. 2016. № 10. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27195169> (дата обращения: 04.02.2018).
5. Пинигина Д. С. Управление дебиторской задолженностью в сфере жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] // Научные исследования: от теории к практике. 2016. № 8. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26183949> (дата обращения: 03.02.2018).
6. Чижик В. П. Особенности и проблемы управления дебиторской задолженностью в организациях жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] // Сибирский торгово-экономический журнал. 2012. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-i-problemy-upravleniya-debitorskoj-zadolzhennostyu-v-organizatsiyah-zhilishchno-kommunalnogo-hozyaystva> (дата обращения: 04.02.2018).
7. Аудит учета дебиторской и кредиторской задолженности [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru> (дата обращения: 04.02.2018).
8. Бухгалтерская проводка на пени за ЖКХ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.glavkniga.ru/situations/k503025> (дата обращения: 11.02.2018).
9. Дебиторская и кредиторская задолженность [Электронный ресурс]. URL: <http://www.okbuh.ru> (дата обращения: 03.02.2018).
10. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности [Электронный ресурс]. URL: <http://www.novainfo.ru> (дата обращения: 03.02.2018).

ОЦЕНКА РИСКОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ЗОЛОТОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Р. А. Смирнов

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены ключевые особенности понятия риска, изучена вероятность наступления неблагоприятных событий – угроза. Основные характеристики рисков предприятий систематизированы и приведены в табличную форму. Обоснована причина систематизации и ее дальнейшее использование в анализе. Приведены наиболее распространенные методы анализа риска экономической безопасности предприятия. Были отобраны риски предприятия, связанные со сменой способа добычи ресурсов. Данные риски были качественно оценены с помощью систематизации рисков. Риск неопкупаемости проекта был выбран как наиболее важный в конкретном случае. С помощью метода запаса финансовой прочности была получена возможность оценить, с какими финансовыми сложностями сможет справиться компания при смене способа добычи ресурсов и не разориться.

Ключевые слова: риск, экономическая безопасность, метод, золотодобыча.

RISK ASSESSMENT OF ECONOMIC SECURITY OF THE GOLD MINING INDUSTRY

R. A. Smirnov

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article discusses the key features of the concept of risk, considered only the probability of occurrence of adverse events-threat. The main characteristics of the enterprise risks were systematized and presented in a tabular form. The reason of systematization and its further use in the analysis is proved. The most widespread methods of the analysis of risk of economic safety of the enterprise were resulted. Were selected undertaking risks associated with the change of the way of resource extraction. These risks have been qualitatively evaluated with the help of systematization of risks. The risk of non-payback of the project was chosen as the most important in a particular case. With the help of the method of financial safety margin, it was possible to assess what financial difficulties the company will be able to cope with when changing the method of resource extraction and don't go broke.

Keywords: risk, economic security, method, gold mining.

Запасы золота в россыпном виде истощаются, что вынуждает предприятия изменять способ добычи ресурсов, что чревато рисками, поэтому тема анализа рисков экономической безопасности золотодобывающих предприятий является актуальной.

Экономическая безопасность – это такое состояние объекта исследования, когда он обеспечен экономическими ресурсами с наиболее высокой вероятностью, для предприятия – высокая вероятность получения прибыли и рентабельности [2].

Обеспечение экономической безопасности любого современного предприятия с позиции руководителя или эксперта может рассматриваться только во взаимосвязи с управлением рисками. При всем разнообразии определений все точки зрения на понимание сущности экономической безопасности сходятся в одном: в управлении рисками и минимизации их негативного влияния [8].

Риск – это отдельное событие или группа взаимосвязанных событий, которые характеризуются отклонением от поставленных целей. Это определение показывает двоякость понятия рисков. С одной стороны, это вероятность наступления неблагоприятного события и отклонения от намеченного результата, с другой стороны – это наступление более благоприятного события, чем ожидалось. Основными характеристиками события или группы событий, связанных с риском, являются: невозможность полного и точного анализа факторов внешней и внутренней среды, вероятность наступления события, влияние последствий наступившего события. Для упрощения дальнейшего анализа рисков была рассмотрена только вероятность наступления неблагоприятных событий – угроза.

Система экономической безопасности предприятия должна быть направлена на уменьшение вероятности проявления непредвиденных событий, то есть повышение степени защищенности предприятия от рисков. Для нейтрализации и снижения негативных последствий рисков в первую очередь их необходимо систематизировать [7].

Систематизацию рисков экономической безопасности можно увидеть во многих источниках. Переработанная и дополненная автором данной статьи систематизация анализа рисков экономической безопасности по основным характеристикам, представлена в табл. 1.

Систематизация рисков – одна из наиболее важных задач обеспечения экономической безопасности предприятия, при правильном определении риска существенно возрастает возможность ликвидации негативного влияния последствий события.

Таблица 1

Систематизация рисков по их основным характеристикам

Характеристика	Содержание	Источник
Возможность предотвращения	Невозможность предотвращения Возможность предотвращения	[1], [3], [7]
Возможность прогнозирования	Предсказуемые Непредсказуемые	[4], [7]
Воздействие на риск	Уклонение от риска Предотвращение риска Лимитирование Передача риска Страхование Отодвигание риска	[1], [8]
Причины возникновения	Внешние Внутренние	[3], [10]
Последствия	Допустимый риск Критический риск Катастрофический риск	[8], [10]
Время возникновения	Ретроспективные риски Текущие риски Перспективные риски	[4], [8]

Характеристика	Содержание	Источник
Виды ущерба	Риск, несущий прямой ущерб Риски упущенной выгоды Риски изменения выгоды	[3], [7]
Объект посягательства	Финансы Имущество Имидж Информация Личность Производственный процесс	[3], [4], [8]

Игнорирование существования рисков при принятии стратегических решений ведет к отрицательным последствиям, связанным с потерей прибыли; снижению эффективности инвестиций по сравнению с планируемой; неэффективным затратам материальных, трудовых и финансовых ресурсов; образованию сверхнормативных запасов нереализованной продукции и другим видам упущенных выгод [5].

После того как риск был определен и подведен под определенный класс, необходимо его оценить, то есть рассчитать вероятность наступления данного события, его возможные последствия. Для этого существует большое разнообразие методов оценки рисков экономической безопасности предприятия. Методов оценки рисков экономической безопасности, созданных только для золотодобывающих предприятий, в научной литературе открытого доступа не описано, но есть возможность использования основ общих методов, которые применяются повсеместно (табл. 2).

Таблица 2

Часто используемые методы анализа рисков экономической безопасности

Метод	Характеристика	Показатели оценки рисков
Методы компенсации рисков [7]	Метод компенсации рисков связан с созданием механизмов предупреждения опасности	Прогнозирование внешней обстановки Мониторинг социально-экономической и нормативно-правовой среды Создание системы резервов
Маржинальный анализ [4]	Позволяет выявить наиболее оптимальное соотношение постоянных и переменных затрат, обосновать целесообразность вложения инвестиций, модернизацию производства, новые структурные результаты увеличения прибыли от эффекта операционного рычага	В относительном выражении рассчитывается по следующей формуле: $МД = V_{\text{факт}} - Z_{\text{пер}}$
Метод запаса финансовой прочности и эффекта операционного левиреджа [7]	Показывает зону безопасной работы организации, и чем она больше, тем лучше для организации	В относительном выражении он рассчитывается по следующей формуле: $ЗФП = (V_{\text{факт}} - V_{\text{кр}}) / V_{\text{факт}} \cdot 100 \%$
Статистический метод [7]	Применяется для оценки разнообразных показателей при наличии статистических данных за несколько предыдущих периодов	Математическое ожидание Среднеквадратическое отклонение Дисперсия Вариация

Метод	Характеристика	Показатели оценки рисков
Метод «дерево решений» [7]	Применяется для расчета вероятностей. Позволяет оценить каждый путь и выбрать наиболее оптимальный	Суммарная вероятность отдельных путей дерева решений
Метод аналогий [7]	Применяется при определении степени риска на основе информации об аналогичных проектах или сделках	Сравнительные показатели вариантов
Анализ финансового состояния [4]	Применяется для оценки риска банкротства на основе анализа финансового состояния предприятия	Показатели оценки: Прибыльности Эффективности управления Деловой активности Ликвидности активов Финансовой устойчивости
Управление дебиторской задолженностью (ДЗ) [3]	С системных позиций рассматривается повышение безопасности бизнеса через минимизацию рисков, связанных с ДЗ, и повышение эффективности управления ДЗ через выстроенную комплексную систему безопасности бизнеса	Необходимо определить и отрегулировать процессы, связанные с оценкой кредитоспособности клиентов, подготовкой и заключением сделок с условием последующей оплаты, анализом текущей и просроченной ДЗ, а также взысканием долгов

Далее проведена систематизация рисков по их качествам на конкретном предприятии, оценены наиболее вероятные устранимые риски.

Наиболее вероятные риски золотодобывающего предприятия при смене способа добычи ресурсов следующие:

- риск некупаемости проекта при неправильной оценке инвестиционных возможностей предприятия;
- риск непрофессионализма рабочего персонала, наем большого количества новых рабочих требует тщательного отбора людей;
- риск нанесения ущерба окружающей среде, так как добыча ресурсов новым способом еще не отработана, то такой риск возможен;
- риск смены политической власти региона, связан с президентскими выборами.

Характеристика возможных рисков золотодобывающего предприятия при смене способа добычи ресурсов представлена в табл. 3.

Систематизация рисков позволила охарактеризовать наиболее вероятные виды рисков золотодобывающих предприятий при смене способа добычи. Были проанализированы риски с использованием методов, представленных в данной статье, по результатам анализа получены данные, которые позволят судить о возможных последствиях смены способа добычи ресурсов.

Для целей проведения исследования был выбран и охарактеризован метод запаса финансовой прочности и эффекта операционного леввериджа. Данный метод наиболее полно позволяет оценить риски экономической безопасности предприятия при смене способа добычи, так как запас финансовой прочности показывает, какой возможный ущерб предприятие сможет выдержать, что в свою очередь даст возможность оценить перспективы, связанные со сменой способа добычи. Апробация метода запаса финансовой прочности и эффекта операционного леввериджа была проведена на предприятии АО «Ойна».

Таблица 3

**Характеристика возможных рисков золотодобывающего предприятия
при смене способа добычи ресурсов**

Основные характеристики рисков	Возможные риски			
	Риск неуклю- паемости проекта	Риск непрофес- сионализма рабо- чего персонала	Риск нанесения ущерба окру- жающей среде	Риск смены по- литической вла- сти региона
Возможность пре- дотвращения	Возможно	Возможно	Возможно	Невозможно
Возможность про- гнозирования	Предска- зуемый	Предсказуемый	Предсказуемый	Предсказуемый
Воздействие на риск	Лимитиро- вание	Предотвращение риска	Предотвращение риска	—
Причины возник- новения	Внутренние	Внутренние	Внутренние	Внешние
Последствия	Катастро- фический риск	Допустимый риск	Допустимый риск	Критический/ Катастрофиче- ский риск
Время возникнове- ния	Перспек- тивный риск	Перспективный риск	Перспективный риск	Перспективный риск
Виды ущерба	Прямой ущерб	Прямой ущерб	Изменение вы- годы	Прямой ущерб
Объект посягатель- ства	Финансы	Производствен- ный процесс	Имидж/ Произ- водственный процесс/ Финансы	Финансы/ Иму- щество

Запас финансовой прочности (ЗФП) равен разнице между фактическим объемом продаж ($V_{\text{факт}}$) и критическим объемом продаж ($V_{\text{кр}}$). Он показывает зону безопасной работы организации, и чем он больше, тем лучше для организации. В относительном выражении он рассчитывается по следующей формуле [9]:

$$\text{ЗФП} = (V_{\text{факт}} - V_{\text{кр}}) / V_{\text{факт}} \cdot 100 \%, \quad (1)$$

где ЗФП – запас финансовой прочности; $V_{\text{факт}}$ – фактический объем продаж; $V_{\text{кр}}$ – критический объем продаж.

Для проведения расчета этого показателя все затраты на производство и продажу продукции подразделяют на переменные (материалы, комплектующие изделия, инструменты, заработная плата, расходы на транспорт и пр.) и постоянные (амортизационные отчисления, управленческие расходы, арендная плата, проценты за кредит и пр.). Также вместо одного показателя прибыли из отчета о финансовых результатах мы используем два – маржинальный доход и прибыль. Для этого компания должна вести управленческий учет по системе директ-костинг [6].

При расчете маржинального дохода необходимо руководствоваться следующим: маржинальный доход МД – это разница между выручкой от продаж $V_{\text{факт}}$ и переменными затратами $Z_{\text{пер}}$, или сумма постоянных расходов $Z_{\text{пост}}$ и прибыли от продаж $\Pi_{\text{п}}$:

$$\text{МД} = V_{\text{факт}} - Z_{\text{пер}} = Z_{\text{пост}} + \Pi_{\text{п}}, \quad (2)$$

где МД – маржинальный доход; $V_{\text{факт}}$ – фактический объем продаж; $Z_{\text{пер}}$ – переменные затраты; $Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты; $\Pi_{\text{п}}$ – прибыль от продаж.

Желательно, чтобы маржинальный доход был максимальным, так как это источник покрытия постоянных расходов и образования прибыли. Таким образом, зона

безопасности или устойчивой работы организации, когда она получает прибыль, характеризуется разностью между маржинальным доходом и постоянными затратами:

$$\Pi_{\text{п}} = \text{МД} - \text{З}_{\text{пост.}} \quad (3)$$

Для расчета точки безубыточности используется следующая формула:

$$\text{З}_{\text{пост}} / (\text{МД} / \text{В}_{\text{факт.}}). \quad (4)$$

Все приведенные расчетные показатели позволили определить относительный показатель финансовой безопасности – запас экономической прочности.

Показатель эффекта операционного леввериджа характеризует риск финансовой безопасности, так как отражает уровень зависимости прибыли от структуры затрат. Изменение выручки от продаж приводит к еще более сильному изменению прибыли, что объясняется непропорциональным воздействием постоянных и переменных затрат на финансовый результат при изменении объемов производства и продаж: чем выше доля постоянных расходов в себестоимости продукции, тем сильнее воздействие операционного леввериджа. С ростом продаж доля постоянных расходов в себестоимости падает, а воздействие операционного леввериджа уменьшается. Отсюда вывод: при значительных постоянных расходах весьма опасно снижение выручки, так как потеря прибыли может оказаться многократно выше. Сила воздействия операционного леввериджа Эл показывает, на сколько процентов увеличивается прибыль при увеличении выручки на один процент или наоборот. Рассчитывается она по следующей формуле [11]:

$$\text{Эл} = \text{МД} / \Pi_{\text{п}} 100 \% - 100 \%. \quad (5)$$

Высокое значение операционного леввериджа соответствует высокому производственно-хозяйственному риску. Так, приобретение новой технологической линии сопровождается ростом уровня операционного леввериджа и одновременно повышением общего риска, связанного с деятельностью компании, за счет появления риска некупаемости этой линии. Высокий уровень операционного леввериджа характерен для организаций высокотехнологичных отраслей, требующих по определению значительных инвестиций [10].

Результаты анализа финансовой устойчивости предприятия АО «Ойна» сведены в табл. 4.

Таблица 4

Анализ финансовой устойчивости АО «Ойна»

Год	Запас финансовой прочности, %	Сила воздействия эффекта операционного леввериджа, %
2014	39	19,55
2015	20	9,95
2016	19	15,63
2017	22	6,06

Запас финансовой прочности у компании по состоянию за 2017 г. составляет 22 %. Эффект операционного леввериджа составляет 6,06. По итогам анализа можно сказать, что последние три года работы предприятие находится в стабильной ситуации; смена способа добычи ресурсов была бы наиболее оправдана в 2015 и 2017 годах.

Таким образом, был проведен анализ рисков экономической безопасности предприятия при смене способа добычи ресурсов. Риск некупаемости проекта был подведен под систематизацию рисков и качественно оценен. Для данного риска был выбран наиболее подходящий метод оценки, который позволил в абсолютном выражении показать, с какими возможными финансовыми трудностями предприятие сможет справиться при смене способа добычи ресурсов.

Библиографические ссылки

1. Кочьян Г. А., Гречановская А. А. Механизм обеспечения экономической безопасности предприятий на основе гибкого управления рисками. Энгельс : Изд. дом «Академия управления», 2015. С. 15–18.
2. Васильев В. Л., Устюжина О. Н. Риск и экономическая безопасность: взаимосвязь и методология анализа. Казань : КФУ, 2015. С. 90–94.
3. Стерхов А. П. Повышение безопасности бизнеса через эффективное управление дебиторской задолженностью / Иркут. нац. исслед. технич. ун-т. Казань, 2014. С. 245–256.
4. Стерхов А. П. Использование маркетинговых технологий для обеспечения безопасности инновационного бизнеса // Иркут. нац. исслед. технич. ун-т. Казань, 2013. С. 206–214.
5. Бельская Е. В., Калачева Т. И. Оценка экономической безопасности предприятия. Тула : ТГУ, 2017. С. 187–191.
6. Казакова Н. А., Иванова А. Н. Финансовая безопасность компании: аналитический аспект. М. : Финансы и кредит, 2016. С. 93–105.
7. Воловельская И. В. Основные виды рисков, их воздействие на экономическую безопасность предприятия. Методы оценки рисков / УкрДАЗТ. Харьков, 2009. С. 64–66.
8. Азарская М. А. Риски экономической безопасности и методы их оценки. Йошкар-Ола : Научно-консалтинговый центр, 2016. С. 237–247.
9. Савченко Н. Л. Особенности определения категории «операционный левиредж» в российской практике. Тамбов : ТГТУ, 2012. С. 217–219.
10. Магомедова Э. Г., Мамаева М. Д. Определение запаса финансовой прочности предприятия и пути повышения финансовой устойчивости его деятельности. М. : Финансы и кредит, 2018. С. 32–35.
11. Жариков Р. В. Влияние затрат на инновационное обеспечение повышения качества машиностроительной продукции на финансовые результаты предприятия. Тамбов : ТГТУ, 2012. С. 217–219.

СОВРЕМЕННЫЕ СПОСОБЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

А. М. Степановская, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Деятельность любого экономического субъекта связана с потоками разнообразной информации, что определяет необходимость формирования отлаженных способов информационно-аналитического обеспечения учета в целом, в том числе и в области учета материалов, этим и обуславливается актуальность темы исследования.

Определена сущность информации. Выделены элементы современного информационно-аналитического обеспечения учета материалов: информация и база данных, информационные технологии, технические средства. Определены основные источники информации нормативно-планового, учетного и внеучетного характера. Проведен анализ каждого из источников. Благодаря отлаженному потоку информации образуется система информационно-аналитического обеспечения учета материалов

Ключевые слова: информационно-аналитическое обеспечение, учет материала, база данных.

MODERN METHODS OF FORMING INFORMATION-ANALYTICAL SUPPLY OF MATERIALS ACCOUNTING

A. M. Stepanovski, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The activity of any economic entity is connected with the flows of various information, which determines the need for the formation of well-established methods of information and analytical support of accounting in general, including in the field of accounting for materials, and this determines the relevance of the research topic.

The essence of information is defined in the article. Elements of modern information and analytical provision of materials accounting are identified: information and database, information technologies, technical means. The main sources of information of normative-planned, accounting and extra-account nature have been determined. Each source was analyzed. Thanks to the streamlined information flow, a system of information and analytical accounting of materials

Keywords: Information and analytical support, material accounting, database.

Эффективная организация учета материалов на современном этапе невозможна без информационного обеспечения. Учет материалов строится на базе имеющихся сведений, основывающихся на достоверной, актуальной, полной, сопоставимой инфор-

мации, обеспечивающей коммуникации между структурными подразделениями организации [4]. Основным нормативным документом по учету материалов является Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» [2].

Информационное обеспечение представляет собой процесс удовлетворения потребностей конкретных пользователей в информации, основанной на применении специальных методов и средств ее получения, обработки, накопления и выдачи в удобном виде для ее использования [3, с. 38].

Наличие достаточного объема информации является одним из самых важных условий анализа, оценки и масштабов учета материалов. Самые известные и практичные методики анализа могут оказаться неприменимыми при отсутствии необходимой информации. Именно поэтому так важна роль информационно-аналитического обеспечения учета материалов [7, с. 254].

Современные информационные системы и технологии являются важнейшим средством и инструментом бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет представляет собой интегрированную систему информационно-аналитического обеспечения учета материалов. Следовательно, информационно-аналитическое обеспечение учета материалов на современном этапе развития представляется как совокупность следующих трех элементов:

1) информация и базы данных, где база данных – организованная и поддерживаемая в памяти компьютера совокупность данных, используемых для удовлетворения информационно-аналитических потребностей пользователей;

2) информационные технологии – программное обеспечение, которое управляет работой аппаратуры;

3) технические средства – компьютеры, сети, коммуникационное оборудование и каналы связи [1].

Структура информационно-аналитического обеспечения учета материалов изображена ниже (см. рисунок).



Информационно-аналитическое обеспечение учета материалов

С помощью информационных технологий переработка данных в информацию происходит независимо от содержания данных и полученной информации. Информационно-аналитическое обеспечение учета материалов содержит данные и информацию, характер, содержание и периодичность обработки которых зависят от содержания общих и специфических функций учета, стратегических и текущих задач [9, с. 36].

Обеспеченность организации необходимыми материалами по количеству и качеству, а также их эффективное использование при выполнении работ, оказании услуг и производстве продукции должны выделяться в отдельное звено управленческой деятельности. Использование материалов в организации затрагивает различные отделы и службы, что отражается на обширном потоке информации и дает представление о масштабе объекта управления.

В процессе использования информации о материалах необходимо разделить ее источники на три вида:

- 1) источники информации нормативно-планового характера;
- 2) источники информации учетного характера;
- 3) источники информации внеучетного характера [10, с. 84].

Источники информации нормативно-планового характера играют значительную роль в информационно-аналитическом обеспечении использования материалов. Данные источники информации представлены в табл. 1.

Таблица 1

Информация нормативно-планового характера

Источник информации	Содержание информации	Процедуры
План материальных расходов	Объем расхода материалов по основным видам деятельности	Анализ выполнения плана расходов по материалам, анализ планового и фактического потребления материалов
План материально-технического снабжения	Запасы материалов на начало и конец периода, отпуск материалов на производство	Анализ выполнения плана материально-технического снабжения
Плановые калькуляции себестоимости единицы продукции	Расход материалов на единицу продукции	Анализ материалоемкости
Сметы капитального ремонта и капитального строительства	Расход материалов на каждый объект	Анализ материалоемкости
Утвержденные лимиты расхода материалов	Лимит расхода материалов по видам в количественном и стоимостном выражении	Анализ отклонений
Нормы запасов на начало и конец периода	Необходимый минимум материалов, который нужно иметь на складе	Анализ состояния складских запасов

Приведенная информация позволяет проводить анализ плановых и фактических показателей. Проводя его, можно увидеть, какие убытки или же, наоборот, какую экономию несет организация в разрезе тех или иных видов материалов. Используя современные технические средства и информационные технологии, данную информацию легко преобразовать в базу данных и провести анализ. Эту работу выполняет, как правило, планово-экономический отдел.

Для обеспечения учета материалов необходима информация учетного характера (табл. 2).

Источники учетной информации являются традиционными и основными, поскольку потоки бухгалтерской информации наиболее отлажены. Использование

учетной информации о материальных ресурсах позволяет избежать дублирования данных. Сформировав базу данных, бухгалтер может провести анализ поступления и расхода материалов в их количественном и стоимостном выражении, а также рассчитать материалоемкость продукции.

Таблица 2

Информация учетного характера

Источник информации	Содержание информации	Учетные процедуры
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 10 «Материалы»	Остатки материалов у каждого материально ответственного лица	Формирование ведомости
Первичные учетные документы о движении материалов	Товарно-транспортная накладная, счет-фактура, лимитно-заборная карта, требование-накладная, акт о списании материалов [6]	Составление, регистрация первичных учетных документов, разнос операций по учетным регистрам, группировка учетных регистров для подшивки и хранения
Данные складского учета	Карточки учета материалов, складские ведомости	Регистрация данных о поступлении, движении, выбытии материалов

Дополняют нормативно-плановую и учетную информацию источники информации внеучетного характера, представленные в табл. 3.

Таблица 3

Информация внеучетного характера

Источник информации	Содержание информации	Процедуры
Официальные документы организации	Приказы и распоряжения руководства организации	Поручения и решения, направленные на выбор средств и способов осуществления деятельности организации; обеспечение организации материальными ресурсами и т. д.
Хозяйственно-правовые документы	Информация о поставках материалов в соответствии с заключенным договором	Анализ выполнения графика поставок
Техническая документация	Сведения о качестве и особенностях материалов	Поиск резервов по повышению эффективности использования материала
Данные о состоянии рынка материальных ресурсов	Объем рынка, уровень и динамика цен, условия поставки и расчетов	Анализ условий поставки

Руководству предоставляются оптимальные варианты поставщиков и материалов соответствующего качества с выгодными для конкретной организации условиями поставки и ценой, полученные с опорой на внеучетный источник информации [8, с. 31].

На основании представленных поставщиком технических характеристик материалов в организации устанавливаются лимиты расхода материалов, утверждаемые приказом.

В настоящее время рынок может предоставить множество условий и предложений по материальному снабжению. Поэтому необходимо постоянно проводить анализ рынка материальных ресурсов для поиска более выгодного поставщика, возможной экономии средств, а соответственно, и для повышения конкурентоспособности организации. Благодаря экономии на материалах организация сможет производить продукцию, выполнять работу и оказывать услуги по самым оптимальным ценам [5, с. 44].

Таким образом, информация о материальных ресурсах, полученная из рассмотренных источников, преобразуется в базу данных, удовлетворяющую потребности пользователей. Нарботанная база данных с помощью технических средств и информационных технологий анализируется. В результате проведенного анализа принимается управленческое решение по выгодному использованию материалов. Благодаря такому своевременному и отлаженному потоку формируется информационно-аналитическое обеспечение учета материалов, что способствует своевременному и полному отражению на счетах бухгалтерского учета информации о наличии и движении материалов на складах организации. Все это обеспечивает бесперебойную работу предприятия и увеличение прибыли.

Библиографические ссылки

1. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : федер. закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения 02.03.2018).
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 № 44н. URL: www.consultant.ru (дата обращения 02.03.2018).
3. Ананьева А. А., Орлов Е. В. Определение основных направлений использования информационных технологий в деятельности субъектов малого предпринимательства // Известия высш. учеб. заведений. Сер. Экономика, финансы и управление производством. 2017. № 4. С. 33–40.
4. Бухгалтерский учет и анализ материально-производственных запасов [Электронный ресурс] // Образовательная энциклопедия ODiplom.ru. URL: <http://odiplom.ru/lab/buhgalterskii-uchet-i-analiz-materialno-proizvodstvennyh-zapasov.html> (дата обращения: 10.01.2018).
5. Верещагин С. А. Списание материалов на производство строительных работ // Бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 36–46.
6. Документальное оформление движения материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/44031.html> (дата обращения: 02.03.2018).
7. Жеглова Н. В. Экономическая надежность промышленного предприятия: информационное обеспечение // Актуальные вопросы экономических наук. 2015. № 47. С. 248–255.
8. Лялькова Е. Е. Информационные источники управленческого анализа // Управление экономическими системами : электрон. науч. журн. 2016. № 8. С. 25–38.
9. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2008. № 3. С. 34–37.
10. Свердлина Е. Б., Слобода Н. Е. Информационное обеспечение анализа материальных ресурсов на предприятии // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: вопросы теории и практики ; Вестник Омск. ун-та. Сер. Экономика. 2006. № 3. С. 82–90.

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Е. В. Сюляргина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Актуальность изучения темы исследования обусловлена тем, что затраты играют важную роль в обеспечении финансовой устойчивости организации. Рассматриваются проблемы предприятий в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, так как калькуляция – это процесс группировки всех затрат, связанных с изготовлением продукции. Рассматриваются методы учета затрат и калькулирования себестоимости, которые имеют достаточно обширную научную, практическую и нормативную базу: методы позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный, директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC. Описываются достоинства и недостатки указанных методов.

Ключевые слова: учет, затраты, методы учета затрат, методы калькулирования себестоимости продукции.

METHODS OF ACCOUNTING COSTS AND CALCULATION OF COST PRICE PRODUCTION

E. V. Syulyargina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The relevance of studying the research topic is due to the fact that costs play an important role in ensuring financial stability of the organization. The article considers the problems of enterprises in the field of cost accounting and costing of production, as the calculation is the process of grouping all costs associated with the production of products. The methods of cost accounting and costing are considered, which have a fairly extensive scientific, practical and regulatory base – ordering, cross-over, process, normative, direct-costing, standard-costing, ABC. The advantages and disadvantages of these methods are described.

Keywords: accounting, costs, methods of cost accounting, methods of calculating the cost of production.

В условиях рыночной экономики залогом успешности и основой стабильного положения хозяйствующего субъекта является его финансовая устойчивость, достижение которой возможно на основе снижения себестоимости и повышения эффективности производства [9, с. 85].

Главная роль в осуществлении этой задачи на уровне предприятия отводится учету затрат и калькулированию себестоимости продукции. Учет и анализ затрат дает возможность сформулировать стратегии предприятия в отношении долгосрочных активов, стратегию и тактику его развития, найти резервы повышения эффективности производства, дать оценку результатам деятельности компании [8, с. 107].

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что затраты играют важную роль в обеспечении финансовой устойчивости организации. Все затраты, понесенные предприятием на выпуск продукции или оказание услуг, принято классифицировать. В большинстве случаев классификация строится в соответствии с экономическим содержанием затрат. Все понесенные затраты разделяются на виды по статьям калькуляции, что наиболее приемлемо и в учете, и в практической работе [2, с. 18].

Применение какой-либо системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может зависеть от особенностей отрасли.

При выборе метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции нужно следовать задачам, поставленным перед управленческим учетом в конкретной организации.

Снижение себестоимости продукции, работ и услуг основывается на увеличении производительности труда, широком внедрении инноваций в технологический процесс, на разумном использовании оборотных и основных средств, уменьшении потерь. Весомое значение имеет грамотная организация учета затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг [5, с. 139].

Верно построенный управленческий учет дает возможность получить информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятия и планирования дальнейшей работы [1, с. 34].

Управление затратами на производство продукции представляет собой многоступенчатую систему, требующую участия всех производственных служб предприятия и направленных на экономию его средств.

Выбор метода учета затрат на производство продукции является главным и наиболее сложным элементом формирования и развития производственно-хозяйственного механизма предприятия в системе управленческого финансового учета [6, с. 173].

При выборе объектов учета затрат учитывают особенности технологии производства, структуру управления предприятием, параметры производимой продукции и другие факторы. Объектом калькулирования, как правило, является единица продукции, полуфабрикатов, работ или услуг [10, с. 40].

Основой для разработки современных методов учета затрат является котловой метод. Он заключается в суммировании всех произведенных за период издержек. При этом не берутся во внимание виды выпускаемых изделий, места возникновения расходов. В итоге себестоимость рассчитывается некорректно, поскольку не учитывает особенности производства продукции. В настоящее время котловой метод используют только на предприятиях, на которых производится только один вид готовой продукции.

В настоящее время организация управления затратами допускает использование разных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, но самые актуальные и распространенные на российских предприятиях методы – это позаказный, поперечный, попроцессный, нормативный, директ-костинг, стандарт-костинг, а также метод ABC [3, с. 61].

Сравнительная характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена в таблице.

Таким образом, у всех методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции есть свои достоинства и недостатки.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Метод	Характеристика	Достоинства	Недостатки
Позаказный	Учет затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется по учетным единицам (заказам)	Предприятие самостоятельно разрабатывает для себя правила, согласно которым создаются заказы и осуществляется их учет	Высокий уровень сложности и трудоемкости, необходимость использования четкой схемы работы с первичными документами, которая обеспечит правильное оформление прямых затрат, возникающих при выполнении определенного заказа
Попередельный	Затраты формируются непосредственно по каждому из этапов переработки (переделу) продукции, распределяются по видам выпущенной продукции (полуфабрикатов)	Оценка объемов производства продукции, в основе которой заложен расход как исходного сырья, так и других технологических ресурсов, а также полуфабрикатов, направляемых в производство разных видов продукции	Сложность разделения изначально заданных компонентов по видам продукции ведет к необходимости организации учета затрат на производство по переделам [4, с. 35]
Попроцессный	Издержки производства учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Себестоимость продукции определяют делением суммы произведенных затрат за отчетный период на количество продукции за тот же период	Подробная расшифровка затрат по каждой единице продукции не требуется; можно контролировать движение полуфабрикатов; позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения	Высокая трудоемкость метода, поскольку для усиления контроля за затратами и местами возникновения затрат производственный процесс подразделяют на стадии
Нормативный	Предварительное составление калькуляции по статьям затрат готовой продукции по действующим нормативам и учет их отклонений	Грамотный учет выпуска готовой продукции и ее реализации; контроль над затратами способом выявления отклонений фактических затрат от нормативных; точный расчет себестоимости продукции, работ или услуг [7, с. 130]	Противоречия, которые заложены в методике; объединение затрат за месяц и определение отклонений от их смет после истечения отчетного периода; распределение затрат по невыгодным базам, что приводит к неправильной оценке готовой продукции
Директ-костинг	В себестоимость продукции включаются все расходы, кроме общехозяйственных	Приближает отечественные предприятия к мировым рыночным стандартам; дает возможность правильно комбинировать объем выпускаемой продукции и цену готовых изделий; эффективно управлять ценовой политикой	Неоднозначность распределения расходов: постоянные в некоторых случаях могут оказаться в положении переменных; отсутствие соответствующего программного обеспечения

Окончание таблицы

Метод	Характеристика	Достоинства	Недостатки
Стандарт-костинг	Для каждого вида затрат определяются нормы расхода ресурса на единицу продукции. В себестоимость продукции включаются затраты ресурсов по нормам, отдельно учитываются отклонения от норм потребления ресурсов	Обеспечивает стабильную основу для нахождения отклонений при сопоставлении затрат; содействует увеличению эффективности управления и контроля за затратами	Не дает возможности поиска путей повышения эффективности деятельности предприятия
Метод ABC	Сумма затрат на определенный вид продукции рассчитывается на основании затрат на выполнение соответствующих процессов и операций	Дает возможность классифицировать ресурсы предприятия по степени их важности, изучить зависимость между объемом производства и затратами, маржинальным доходом и прибылью	Несовпадение результатов финансового учета с результатами производственного учета; искажение итоговой суммы дохода за текущий период времени, так как остатки незавершенного производства можно оценить лишь в разрезе переменных производственных расходов

При этом можно утверждать, что наиболее перспективным и эффективным методом является метод ABC, так как он является не только способом распределения косвенных расходов предприятия, но и выступает инструментом управления затратами. Информацию, полученную в процессе использования метода ABC, можно использовать не только для текущего управления деятельностью предприятия, но и для принятия стратегических решений на тактическом уровне, для выявления путей повышения прибыли и роста эффективности деятельности предприятия.

Библиографические ссылки

1. Елисеева И. В. Сущность и значение учета затрат на производство и выпуск готовой продукции // Экономические и гуманитарные науки. 2011. № 1. С. 31–36.
2. Житлухина О. Г. О месте управленческого учета в системе управления организацией // Управленческий учет. 2011. № 1. С. 14–20.
3. Замбужицкая Е. С., Щепотьева Е. Ю., Точилкина В. П. Применение современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в российской практике // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. 2015. № 7–8. С. 58–65.
4. Золотухина А. Д. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 2. С. 30–38.
5. Керимов В. Э., Селиванов П. В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. 2013. № 4. С. 134–142.
6. Копылов А. В., Горяйнов И. Б. Распределение затрат по видам деятельности: сущность метода, основные элементы и учет // Бизнес. Образование. Право : Вестник Волгоград. ин-та бизнеса. 2011. № 3 (16). С. 171–175.
7. Корейцева С. М. Себестоимость продукции: понятие, виды, способы и методы ее калькулирования // Закономерности и тенденции инновационного развития общества. 2017. С. 128–132.
8. Кольцова Т. А. Об организации системы управленческого учёта на предприятии // Академический вестник. 2010. № 4. С. 106–110.
9. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.
10. Филько С. В., Филько И. В. Концепция контроллинга в ракетно-космической отрасли // Контроллинг. 2017. № 1 (63). С. 38–43.

ОЦЕНКА КОНКУРЕНТНОЙ СРЕДЫ НА РЫНКЕ НЕФТЕСЕРВИСА В РОССИИ

С. А. Томко, Т. А. Одинец

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Проводится качественная и количественная оценка состояния конкуренции на рынке нефтесервиса в настоящий период посредством применения структурного подхода и расчета величины индекса HHI; рассматриваются такие международные рейтинги, как The Global Competitiveness Report, MAP Doing Business и локальные результаты исследования конкурентной среды в России. Выделяются актуальные проблемы функционирования, с которыми сталкиваются как независимые мелкие и средние компании, так и крупные представители отечественного нефтесервиса. Вырабатываются возможные предложения по улучшению конкурентной ситуации.

Ключевые слова: нефтегазовый сервис, конкурентная среда.

THE ASSESSMENT OF THE COMPETITIVE ENVIRONMENT IN THE OILFIELD SERVICES MARKET IN RUSSIA

S. A. Tomko, T. A. Odinets

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is provided the qualitative and the quantitative assessments of the competition in the oilfield services market at the present time by applying a structural approach and calculating the value of the HHI index, the International ratings such as The Global Competitiveness Report, MAP Doing Business and the results of the local competitive environment research in Russia were considered. The actual problems of functioning as are faced by both independent small and medium-sized companies and large representatives of the domestic oilfield service were encountered. The possible proposals were also developed to improve the competitive situation.

Keywords: the oilfield service, the competitive environment.

Нефтегазовые компании во всем мире стремятся к формированию специализированной структуры, при которой они акцентируют свою деятельность на получении доступа к участкам недр, на финансировании и организации процесса добычи, осуществлении переработки сырья и сбыта продукции, в то время как остальными вопросами, связанными с обеспечением выполнения сопутствующих видов работ, занимаются сервисные организации. Это объясняется ростом технологической сложности добычи, проблемами недоиспользования персонала и оборудования (часто разрабатываемого

под конкретный проект), а также высокими рисками. С позиции государственных интересов, подобное разделение деятельности дает возможность продления работ по добыче нефти и газа на старых низкорентабельных объектах и вовлечения в оборот полезных ископаемых из сложных для освоения новых участков недр, поскольку позволяет снижать удельные издержки на разведку и добычу [1].

Сервисная область в России образовалась благодаря политике нефтяных компаний по выделению сервисных подразделений в обособленные организации. Изначально организации функционировали по инерции, принимая заказы от материнских компаний, не имея потребности в развитии. Нефтяные компании, в свою очередь, были мало заинтересованы в инвестициях в отечественный сервис. Многие проблемы российского нефтесервиса определились до введения санкций, которые лишь указали на необходимость обратить внимание на состояние этой отрасли.

В 2013 году Тюменская ассоциация нефтегазосервисных компаний совместно с другими заинтересованными сторонами создала проект постановления Правительства «О поддержке отечественного нефтесервиса». По рассмотрению проекта в Минэнерго была создана специальная рабочая группа, призванная заниматься решением имеющихся проблем и развитием отрасли, опубликована «дорожная карта» под названием «Повышение конкурентоспособности российского нефтесервиса на внутреннем и внешнем рынках нефтесервисных услуг», установлены временные рамки реализации стратегии – 2013–2018 гг. [2; 3]. Следующим шагом стало принятие «Энергетической стратегии России на период до 2035 года», госпрограммы «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности», в которых нашли отражение положения по развитию отрасли нефтесервиса.

В настоящее время нефтесервисными услугами в России занимаются около 300 компаний. Их количество непостоянно: идут процессы слияний и поглощений, с рынка уходят мелкие неконкурентоспособные организации, появляются новые игроки. Все организации можно разделить на 4 группы [4]:

- 1) подразделения вертикально интегрированных нефтяных компаний (40 % рынка – тенденция к увеличению);
- 2) крупные организации (25 % – тенденция к росту);
- 3) малые и средние организации (10 % – тенденция к сокращению);
- 4) иностранные организации (25 %).

Важно отметить, что иностранные сервисные компании занимали лидирующие позиции на отечественном рынке нефтесервиса в высокотехнологичных сегментах в силу обладания уникальными технологиями, но после 2014 года, когда часть из них ушла, ситуация изменилась, однако это незначительно улучшило текущее конкурентное положение (рис. 1) [5; 7].

На примере отдельного сегмента рынка нефтесервиса в общей корпоративной структуре прослеживается преобладающая доля зарубежных игроков – 70 %.

В рамках структурного подхода обозначены критерии для определения типа конкуренции на рынке нефтесервиса в настоящий период (рис. 2) [1; 6; 7].

На основании представленных данных можно сделать вывод: конкуренция на рынке нефтесервиса является монополистической, что несколько противоречит величине расчета показателя уровня рыночной концентрации ННІ (индекса Герфиндаля–Гиршмана) по результатам исследования независимого агентства Simple Analytics, составившего 1 165 и 1 121 в 2016 и 2017 гг., что соответствует общим монополистическим особенностям развития экономики России на современном этапе.

Несмотря на 38-е место по индексу Глобальной конкурентоспособности (The Global Competitiveness Index) 2017–2018 гг. и 35-е место в рейтинге экономик Doing Business, составленном Всемирным банком по отдельным факторам (степень домини-

рования на рынке – 64-е место; интенсивность конкуренции – 72-е место; эффективность антимонопольной политики – 83-е место; влияние налогообложения на стимулирование к инвестированию – 104-е место; распространенность нетарифных барьеров – 112-е место; распространенность иностранной собственности – 124-е место) эффективность товарного рынка страны в целом низко оценивается международными экспертами [8; 9; 10; 11].

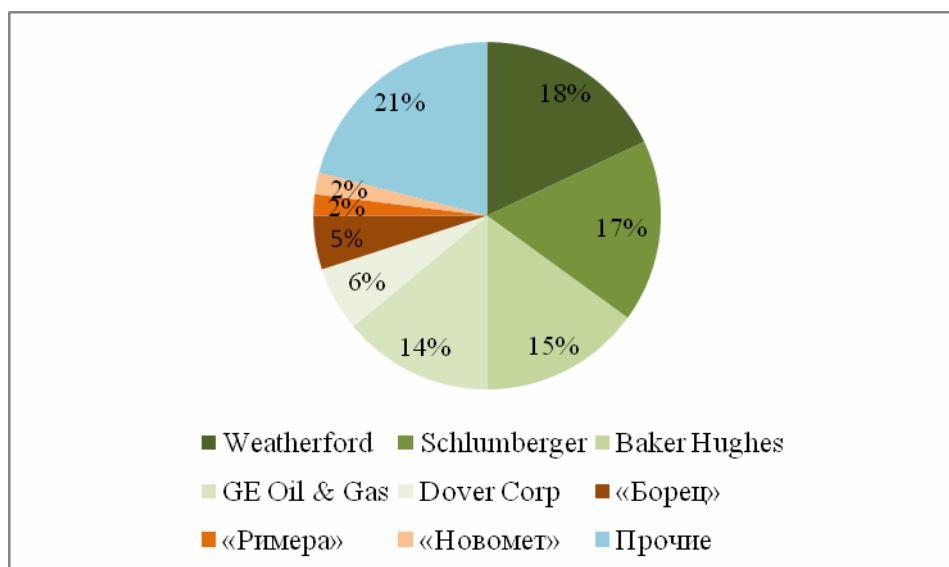


Рис. 1. Компании, осуществляющие деятельность в сегменте механизированной добычи

По результатам онлайн-опроса более 1 100 представителей российского бизнеса, ежегодно проводимого Аналитическим центром при Правительстве Российской Федерации при взаимодействии с Торгово-промышленной палатой также с целью оценки конкурентной среды, установлено, что более половины из них, а именно 52,3 %, не ощущают очень высокую и высокую конкуренцию. В топливно-экономическом комплексе (ТЭК): 23 % респондентов отмечают отсутствие конкуренции, 23 % – умеренную конкуренцию, высокую и очень высокую – 15 и 23 %; 8 % затрудняются ответить. В качестве причин сокращения числа конкурентов 14 % приходится на сделки слияния и поглощения, 8 % – на уход иностранных конкурентов с рынка.

Традиционно тремя наиболее существенными барьерами для ведения деятельности с точки зрения российского бизнеса остаются барьеры доступа к финансовым ресурсам, величина налоговой нагрузки, нестабильность законодательства в отношении регулирования деятельности предприятий. 62 % представителей ТЭК «хотя бы время от времени испытывают антиконкурентное давление со стороны доминирующего участника рынка». Указанные результаты во многом субъективны, а также отражают картину в целом на рынке РФ и рынке ТЭК, однако по совокупности фактов можно говорить о существующей проблеме функционирования именно независимых малых и средних предприятий нефтесервиса [12].

К проблемам рынка нефтесервиса в России относятся [4; 13; 14]:

- сокращение независимости рынка – на смену ранее существовавшей тенденции выделения сервисных компаний из состава нефтегазовых пришла обратная: на рынке наблюдаются слияния и поглощения, в том числе недружественные;

- рост внеэкономической конкуренции в результате усиления позиций заказчиков сервисных услуг – демпинг со стороны крупных нефтегазовых компаний на договор-

ные работы, отеснение независимых малых и средних нефтесервисных организаций от участия в тендерах;

– вымывание поставщиков вспомогательных услуг нефтесервисных компаний – последовательное ценовое давление на подрядчиков со стороны нефтесервиса, обращение к более дешевому по сравнению с отечественным китайскому машиностроению;

– доминирование в высокотехнологичных сегментах российского рынка иностранных нефтесервисных предприятий, обладателей самых современных технологий, неизвестных местным организациям.

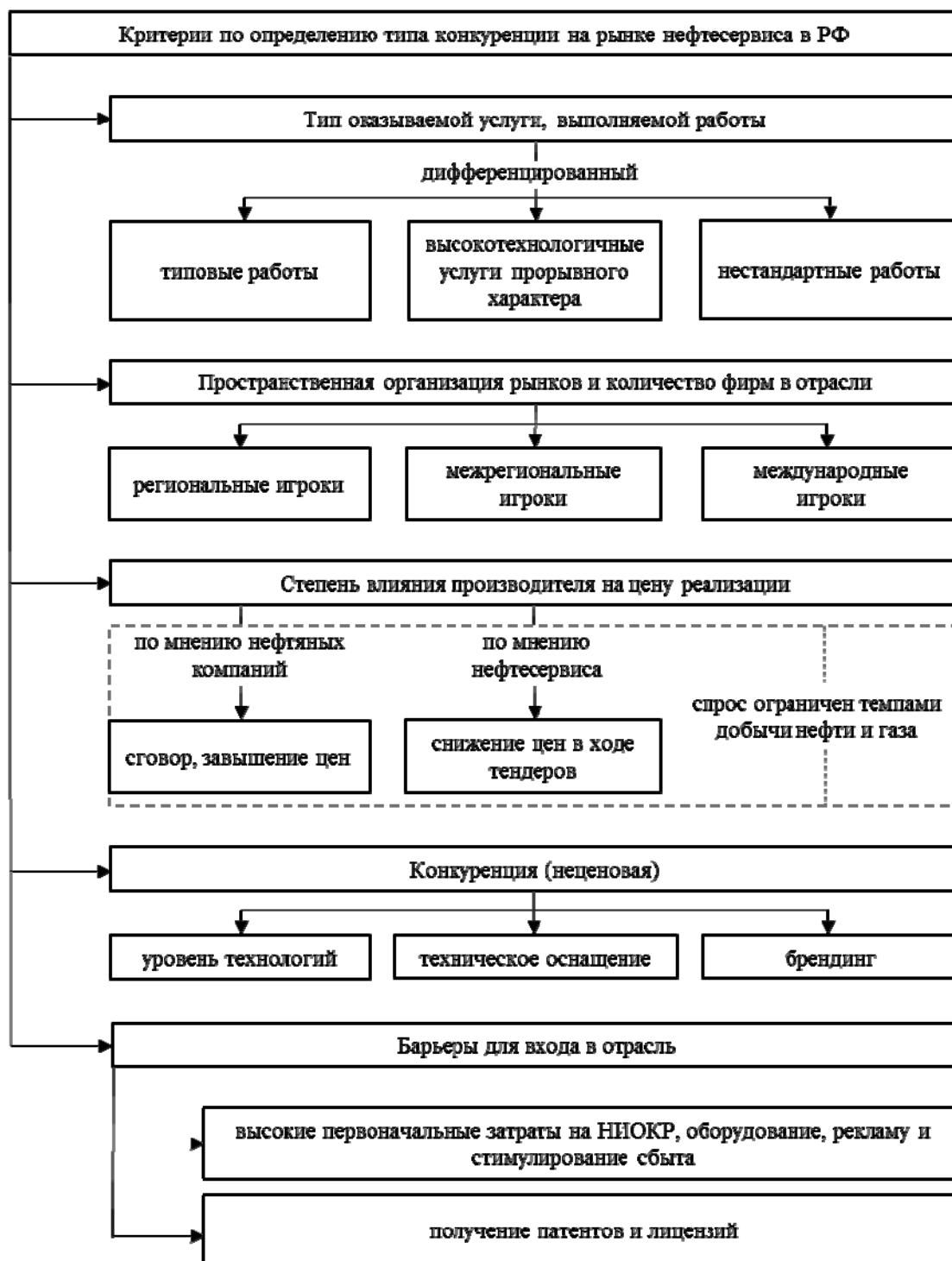


Рис. 2. Критерии по определению типа конкуренции на рынке нефтесервиса в РФ

При оценке конкурентной среды важно также было рассмотреть степень влияния компаний на смежные рынки: нефтегазовый рынок, рынок нефтегазового машиностроения. Вертикально интегрированные организации в данном случае занимают доминирующее положение по отношению к независимым мелким и средним участникам; отдельные позиции сохраняются у крупных иностранных игроков, таких как Schlumberger, Halliburton, Baker Hughes, Weatherford, которые часто являются временными «монополистами по технологиям».

Обозначившаяся ситуация требует внимания со стороны государства. В качестве мер по ее улучшению можно предложить:

- установить приоритет отечественных организаций перед зарубежными, отдавая на подряд последним только часть от общего объема работ с условием раскрытия ими технологий работы;

- обеспечить нефтесервисным предприятиям доступ к информации о крупнейших закупках нефтегазовых компаний с государственным участием, а также сведениям об их среднесрочных потребностях в оборудовании и услугах;

- разработать систему единой предварительной квалификации поставщиков нефтегазового комплекса;

- закрепить участие отраслевых ассоциаций в формировании и реализации государственной политики в области энергетики, закрепить за ними мониторинг реальных цен на нефтегазовое оборудование и сервис либо, следуя тенденциям изменения антимонопольной политики, передать эту функцию в ведение Федеральной антимонопольной службы (ФАС).

В 2012 году впервые была озвучена идея создания «Национальной инжиниринговой сервисной компании», которая предполагала объединение более 200 российских предприятий специализированного машиностроения и нефтесервиса для повышения конкурентоспособности национальных представителей отрасли по отношению к иностранным, создание условий для инвестирования и сохранения рабочих мест после ухода некоторых зарубежных сервисных компаний. Но проект был отложен в 2015 году Минпромторгом РФ из-за отсутствия единого мнения в министерстве по поводу целесообразности такой госкорпорации, а главное – по поводу источников ее финансирования [15; 16; 17].

Подобная организация в случае выхода на рынок могла занять лидирующее положение, другой вариант – поддержать на уровне регионов создание альянсов нефтесервисных компаний в форме кластеров или сервисных центров, где будут сосредоточены базовые компоненты для обслуживания нефтегазовых предприятий, реализующих проекты на их территории: нефтесервисные организации, научно-исследовательские структуры, машиностроительные предприятия-производители нефтегазопромыслового оборудования. Такое взаимодействие уже развернуто в Тюменской области – негласном центре нефтесервиса России, в Красноярском крае [18; 19; 20].

По результатам проведенного анализа конкурентной среды на рынке нефтесервиса можно заключить, что по качественным критериям – это рынок с монополистической конкуренцией, на котором осуществляют работу не только крупные, но также средние и мелкие отечественные игроки, существенную долю в части высокотехнологичных решений и оборудования занимают иностранные компании; количественные оценки свидетельствуют об олигопольной направленности, в результате чего наблюдается укрупнение организаций посредством слияний и поглощений: в условиях сужающегося рынка нефтяным компаниям выгодно приобретение нефтесервисных и создание ВИНК, либо одним нефтесервисным организациям необходимо объединение с другими, поскольку состояние независимости становится более рискованным по сравнению с аффилированностью. В связи с тем что рынок не всегда способен обеспечивать фор-

мирование благоприятной конкурентной среды, возникает вопрос о необходимости государственного вмешательства и повышения государственного регулирования в данной сфере, в том числе в целях исполнения программы по импортозамещению. Однако такие инструменты, как протекционизм и денежные вливания в отдельные организации, не признаются эффективными.

Необходимы некоторые изменения в антимонопольном законодательстве, расширение не только предупредительных, но также контрольных и надзорных функций ФАС.

В качестве инструмента регулирования конкурентной среды на региональном уровне предложено развитие процессов по созданию кластеров, внутри которых должна обеспечиваться поддержка конкурентной среды с тем, чтобы добиться равной возможности выхода на рынок всех нефтесервисных организаций, не допустить при улучшении межрегиональной конкуренции ее ухудшения внутри региона.

Нефтесервисным организациям, в свою очередь, необходимо определить целевую стратегию развития бизнеса в изменяющихся условиях на ближайшие 3–5 лет и обратить внимание на следующие направления: лидерство по издержкам; выход и закрепление на технологичных сегментах рынка, где активное развитие в низком и среднем ценовых диапазонах показывают китайские компании; международная экспансия [13].

Библиографические ссылки

1. Крюков В. А., Токарев А. Н. Особенности пространственного развития нефтегазового сервиса: глобальные тенденции и уроки для России // Регион. 2017. № 3 (95). С. 189–212.
2. Фатеев А. Дорожная карта нефтесервиса // Тюменские известия: парламентская газета [Электронный ресурс]. URL: <https://t-i.ru/article/new/1048> (дата обращения: 14.03.2018).
3. Прессинг крупных игроков [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/2436618> (дата обращения: 15.03.2018).
4. Токарев А. Н. Нефтесервис как основа инновационного развития нефтяной промышленности // Сибирская финансовая школа. 2014. № 4 (105). С. 91–99.
5. Яраги Курбанов: в условиях санкций против России необходимо развитие собственного высокотехнологичного нефтесервиса [Электронный ресурс]. URL: <http://www.assoneft.ru/activities/press-centre/tek/4328/> (дата обращения: 18.03.2018).
6. Буренина И. В., Хасанова Г. Ф., Эрмиш С. В. Проблемы рынка нефтесервисных услуг // Наукovedenie : интернет-журнал. 2013. № 6 [Электронный ресурс]. URL: <https://naukovedenie.ru/PDF/71EVN613.pdf> (дата обращения: 14.03.2018).
7. Кудияров С. Схватка за насосы // Эксперт. 2017. № 8 (20-26). С. 26–29.
8. Конкуренция на промышленных рынках России: прогноз на 2017 год. Simple Analytics [Электронный ресурс]. URL: <http://simple-analytics.com/simple-fresh/competition> (дата обращения: 15.03.2018).
9. The Global Competitiveness Report 2017–2018 [Электронный ресурс]. URL: www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017-2018.pdf (дата обращения: 17.03.2018).
10. Рейтинг стран [Электронный ресурс]. URL: <http://russian.doingbusiness.org/rankings> (дата обращения: 17.03.2018).
11. Овсянникова Т. Ю., Югова И. В. Конкурентная среда региональных товарных рынков: оценка и регулирование (на примере рынков жилищных инвестиций) // Вестник Томск. гос. ун-та. Экономика. 2016. № 4 (36). С. 122–137.

12. Оценка состояния конкурентной среды в России [Электронный ресурс]. URL: <http://ac.gov.ru/files/publication/a/12824.pdf> (дата обращения: 17.03.2018).
13. Исследование российского нефтесервисного рынка в 2016–2017 гг. [Электронный ресурс]. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/11/ru-ru-oilfield-service-companies.pdf> (дата обращения: 14.03.2018).
14. Нефтесервис: не обижайте «малышей» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.assoneft.ru/activities/press-centre/tek/4432> (дата обращения: 15.03.2018).
15. «Закон о нефтесервисе»: быть или не быть [Электронный ресурс]. URL: <http://sib-ngs.ru/journals/article/175> (дата обращения: 18.03.2018).
16. Нет сервиса, не будет и нефти [Электронный ресурс]. URL: <http://expert.ru/ural/2012/24/net-servisa-ne-budet-i-nefti> (дата обращения: 14.03.2018).
17. Минпромторг РФ отложил создание «Национальной инжиниринговой сервисной компании» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/2791895> (дата обращения: 15.03.2018).
18. Андропова И. В., Якунин Д. Е., Якунина О. Г. Основные тенденции развития российского нефтесервиса в условиях экономической нестабильности // Материалы Междунар. науч.-техн. конф., посвящ. 90-летию со дня рождения Косухина Анатолия Николаевича. 2015. С. 8–12.
19. Более 20 красноярских компаний вошли в городской нефтяной кластер [Электронный ресурс]. URL: <http://newslab.ru/news/622632> (дата обращения: 17.03.2018).
20. В Красноярске формируется кластер нефтесервиса и нефтеподготовки [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sppkk.ru/v-krasnoyarske-formiruetsya-klaster-nefteservisa-i-neftepodgotovki/> (дата обращения: 17.03.2018).

ЗАДАЧИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

И. В. Федоренко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрено современное состояние учетной политики как важного элемента в организации и ведении бухгалтерского и налогового учета на предприятиях. Приведены факторы, оказывающие влияние на учетную политику. Отмечено, что цели, которые ставятся при формировании учетной политики, могут быть различными и могут вступать в противоречие друг с другом. Для решения проблемы определенности с задачами учетной политики предложено классифицировать эти задачи исходя из их обусловленности теми или иными требованиями нормативных документов по бухгалтерскому и налоговому учету, а также требованиями, связанными с необходимостью практического ведения бухгалтерского учета и финансово-экономическими целями предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, задачи, требования.

ACCOUNTING POLICY TASKS

I. V. Fedorenko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article considers the current state of accounting policy as an important element in the organization and maintenance of accounting and tax accounting at enterprises. The factors influencing the accounting policy are given. It is noted that the goals that are set when formulating accounting policies can be different and conflict with each other. To solve the problem of certainty with the objectives of accounting policy, it is proposed to classify these tasks based on their conditionality by those or other requirements of normative documents on accounting and tax accounting, as well as requirements related to the need for practical accounting and financial and economic purposes of the enterprise.

Keywords: accounting policy, tasks, requirements.

Учетная политика является неотъемлемым, законодательно закрепленным элементом ведения бухгалтерского и налогового учета. Исследованию вопросов, связанных с формированием и применением учетной политики, посвящены труды различных авторов, в том числе В. П. Астахова, Г. Ю. Касьяновой, Л. И. Куликовой, Н. П. Кондракова, М. Л. Пятова, С. А. Рассказовой-Николевой и многих других.

Тем не менее в исследованиях не в полной мере проанализирован такой вопрос, как задачи учетной политики. Это не позволяет полноценно использовать научный

подход при разработке учетной политики, что в реальной практике приводит к использованию различных «конструкторов» учетной политики или даже копированию учетной политики других предприятий.

Многочисленные современные авторы зачастую расценивают учетную политику как средство для улучшения финансового состояния, снижения налоговой нагрузки. Е. А. Елгина и М. И. Мигунова рассматривают применение учетной политики для оптимизации налогообложения, предлагая при этом собственный методический подход для оценки и управления возникающими при этом налоговыми рисками [4, с. 120–122].

Л. Ю. Филобокова приходит к выводу, что «достижение заявленных целей (малого предпринимательства. – *И. Ф.*) представляется возможным в условиях инновационных подходов к управлению финансами малых предприятий, в том числе в области учетной политики» [10, с. 110], рассматривая учетную политику как один из инструментов финансового менеджмента.

Как отмечают В. А. Иванова и Т. Б. Турищева, «грамотно разработанная учетная политика представляет основу для формирования финансового положения организации в выгодном свете, не искажая отчетную информацию» [6, с. 30].

Известно, что учетная политика в первую очередь должна соответствовать нормативно закрепленным принципам бухгалтерского учета и являться инструментом их воплощения в жизнь [5, с. 114]. Однако учетная политика решает и целый ряд других задач, круг которых определяется различными факторами, к числу основных из которых относятся:

- применяемая предприятием система (или системы) налогообложения;
- организационно-правовая форма предприятия (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, общество с ограниченной ответственностью и т. д.);
- организационно-функциональная структура предприятия и бухгалтерской службы;
- отраслевая принадлежность и виды деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство и т. д.);
- масштабы деятельности предприятия (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т. д.);
- финансовая стратегия предприятия (например, стремление к оптимизации налогообложения, улучшению финансового состояния);
- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т. д.) и применяемые средства сбора и обработки учетной информации;
- уровень квалификации бухгалтерских кадров;
- особенности внутреннего контроля и управления на предприятии.

Важность формирования рациональной и адекватной учетной политики обусловлена не только тем, что без этого невозможно сформировать достоверную отчетность при приемлемых расходах на ведение учета, но еще и тем, что любые изменения в учетной политике нежелательны, поскольку входят в противоречие с такими принципами, как последовательность применения учетной политики и сопоставимость отчетных показателей [8, с. 36].

В настоящее время, кроме собственно организации и ведения учета выделяют следующие основные цели формирования учетной политики:

- оптимизация налоговых платежей;
- снижение трудоемкости учета;
- сближение бухгалтерского и налогового учета;
- сближение учета по российским стандартам и МСФО;

– повышение инвестиционной привлекательности [8, с. 38].

Проблема состоит в том, что эти цели могут прямо противоречить друг другу, например сближение бухгалтерского и налогового учета может противоречить сближению бухгалтерского учета с требованиями МСФО. Поэтому при разработке учетной политики следует принимать во внимание приоритетность тех или иных целей для конкретного предприятия.

Назначение налоговой учетной политики состоит в следующем:

1) учетная политика служит определенным инструментом и элементом налогового планирования и позволяет в известных пределах корректировать налоговые платежи;

2) учетная политика выполняет функцию доведения до сведения налоговых органов информации, необходимой для осуществления контроля за правильностью исчисления и уплаты сумм налогов;

3) учетная политика дает налогоплательщику возможность систематизировать и закрепить в едином документе те методы и способы, которые он считает необходимым применять при исчислении налогов, в рамках установленных НК РФ [9, с. 41–42].

Для решения проблемы определенности с задачами учетной политики было предложено классифицировать эти задачи исходя из их обусловленности теми или иными требованиями (см. таблицу).

Взаимосвязь задач учетной политики с обуславливающими их требованиями

Наименование обуславливающих требований	Задачи учетной политики
1. Требования бухгалтерских нормативных актов	– выбор способа ведения бухгалтерского учета (из различных допускаемых) – п. 3 ст. 8 Закона № 402-ФЗ [2] п. 7 ПБУ 1/08 [3]; – разработка способа ведения учета (п. 4 ст. 8 Закона № 402-ФЗ [2] п. 7.1 ПБУ 1/08) [3]; – информирование пользователей бухгалтерской отчетности о применяемых способах учета (п. 17 ПБУ 1/08) [3]; – организация и ведение учета на предприятии (п. 4 ПБУ 1/08) [3]
2. Необходимость практического ведения бухгалтерского учета	– снижение трудоемкости учета; – сближение бухгалтерского и налогового учета
3. Финансово-экономические цели предприятия	– улучшение финансового состояния предприятия; – оптимизация налогообложения
4. Требования налогового законодательства	– выбор способов налогового учета (ст. 11, 254, 258, 259, 268 и другие статьи НК РФ) [1]; – разработка собственных способов налогового учета (ст. 165, 170, 184, 200, 201, 204, 248, 252, 261 и др.)

Правильное и эффективное решение задач учетной политики возможно при системной взаимосвязи норм бухгалтерской и налоговой учетной политики, их взаимосвязке в решении поставленных задач.

Также обратим внимание на трансформацию задач, стоящих перед учетной политикой в контексте составляющих учетного процесса. Развитие средств автоматизированной ученой информации кардинально изменило трудоемкость учетной работы. Если до автоматизации существенная доля в бухгалтерской работе отводилась этапам текущей группировки и итогового обобщения, то после автоматизации трудоемкость этих этапов работ существенно уменьшилась.

Таким образом, основным, наиболее трудоемким этапом учетной работы стал этап первичного наблюдения за хозяйственной жизнью. В силу неполноты нормативных актов, регулирующих этот этап учетного процесса, высока роль правильного формирования и последующего применения учетной политики предприятия. И с принятием новых Федеральных стандартов учета [7] роль учетной политики еще более возрастет, в том числе в силу отсутствия практики применения этих стандартов, а также отраслевых стандартов и методических рекомендаций.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ [принят Гос. Думой 16.07.1998: по состоянию на 07.03.2018]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Загл. с экрана.
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ : [принят Гос. Думой 22.11.2011: по состоянию на 04.11.2014]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Загл. с экрана.
3. Учетная политика организации : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/08) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов России от 06.10.2008 № 106н (с изм.и доп., в редакции от 28.04.2017). Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Загл. с экрана.
4. Елгина Е. А., Мигунова М. И. Учетная политика и оценка налогового риска // Бухгалтерский учет. М. : Ред. журн. «Бухгалтерский учет». 2010. № 1. С. 120–122
5. Елгина Е. А., Федоренко И. В. Последовательность, сопоставимость и изменения учетной политики: исключение, компромисс или синтез? // Вестник Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та им. акад. М. Ф. Решетнева. В 2 ч. Ч. 1. 2009. № 1 (22). С. 113–116.
6. Иванова В. А., Турищева Т. Б. Учетная политика как эффективный инструмент управления современной компанией. М. : IN SITU, 2017. № 1–2. С. 29–35
7. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://bmcenter.ru>. Загл. с экрана.
8. Федоренко И. В., Лапина Е. В., Золотарева Г. И. Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 124 с.
9. Федоренко И. В., Клинова И. Р., Хапова С. Е. Учетная политика организации : учеб. пособие. Красноярск, 2008. 92 с.
10. Филобокова Л. Ю. Учетная политика малого предприятия как элемент его финансовой политики и экономической стратегии. Формирование, оценка эффективности // Финансовый менеджмент. М. : Финпресс, 2013. № 5. С. 109–116.

**ФОРМИРОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ ИНФОРМАЦИОННОГО
РИСК-КОНТРОЛЛИНГА**

С. В. Филько, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматривается современная концепция контроллинга как новая парадигма управления, позволяющая за счет гармоничного сочетания функционального и процессного подходов к управлению обеспечить высокую степень адаптивности предприятия в условиях нестабильной внешней среды. Представлены результаты анализа и систематизации наиболее распространенных подходов к сущности контроллинга. Рассматривается механизм обеспечения стабильности деятельности организации посредством внедрения концепции риск-контроллинга, отвечающего за реализацию функций становления и совершенствования процесса обеспечения непрерывности бизнеса. Раскрывается актуальность необходимости формирования и развития концепции риск-контроллинга как важнейшего элемента системы современного менеджмента предприятий. Оценивается современное состояние научной базы риск-контроллинга в России. Определяется его роль в системе управления предприятием. На основе проведенного анализа формируется подход к информационно-аналитической поддержке управления информационными рисками на основе методологии контроллинга. Представлен авторский подход к формированию концепции информационного риск-контроллинга. Обоснована логическая структура методологии информационного риск-контроллинга. Выделены структурные элементы методологии и связи между ними. Описан подход к использованию инструментария контроллинга для повышения эффективности управления информационными рисками. Полученные результаты могут быть использованы в качестве фундаментальной базы исследования развития методологии информационного риск-контроллинга.

Ключевые слова: риск-контроллинг, информационный контроллинг, информационные риски, процессный подход, корпоративные информационные системы.

FORMATION OF THE CONCEPT OF INFORMATION RISK-CONTROLLING

S. V. Filko, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In given article the modern concept of controlling as the new paradigm of management allowing at the expense of a harmonious combination of functional and process approaches to management to provide high degree of adaptability of the enterprise in the conditions of an astable environment is considered. Results of the analysis and ordering of the most

widespread approaches to essence of controlling are presented. The mechanism of maintenance of stability of activity of the organisation by means of introduction of the concept of the risk-controlling which is responsible for realisation of functions of formation and perfection of process of maintenance of a continuity of business is considered. The urgency of necessity of formation and development of the concept of risk-controlling, as major element of system of modern management of the enterprises reveals. The modern condition of scientific base of risk-controlling in Russia is estimated. Its role in a control system of the enterprise is defined. On the basis of the spent analysis the approach to information-analytical support of management by information risks on the basis of controlling methodology is formed. In article the author's approach to formation of methodology of information risk-controlling is presented. The logic structure of methodology of information risk-controlling is proved. Structural elements of methodology and communication between them are allocated. The approach to use of toolkit of controlling for management efficiency increase by information risks is described. The received results can be used as fundamental base of research of development of methodology of information risk-controlling.

Keywords: risk-controlling, information controlling, information risks, the process approach, corporate information systems.

В настоящее время большинство руководителей крупных российских предприятий пришли к осознанию необходимости и неизбежности внедрения процессного подхода в рамках совершенствования корпоративного управления. Это послужило основным стимулом к внедрению контроллинга как концепции, обеспечивающей системную интеграцию различных аспектов управления бизнес-процессами.

При этом, несмотря на значительную степень проработанности теоретических и практических аспектов применения контроллинга в трудах зарубежных и отечественных ученых, можно отметить отсутствие единой концепции его функционального наполнения и структуры методов и инструментов. В какой-то мере это объясняется значительной структурной вариативностью, характерной для контроллинга как системы управления, и широким спектром сфер его потенциального применения. При этом можно утверждать, что контроллинг не является кардинально новой концепцией. Новизна его заключается в подходе к сочетанию принципов, методов и инструментов, позволяющем эффективно развивать систему управления в плоскости обеспечения руководителей актуальной, своевременной, объективной и значимой для принятия решений информацией. Поэтому на сегодняшний день контроллинг является основной прикладной областью развития систем информационного обеспечения управления, например ERP-систем.

В результате анализа зарубежных и отечественных источников, посвященных разработке методологических основ контроллинга [2; 3; 5; 6; 7; 9; 13; 14], авторами выявлены основные подходы к развитию концепции контроллинга:

1) функциональный подход, рассматривающий контроллинг как методику управления одной или совокупностью функциональных областей, например, управление затратами, прибылью и т. д.;

2) системный подход, в соответствии с которым контроллинг является системой информационно-аналитической и методической поддержки по достижению поставленных целей;

3) интеграционный подход, согласно которому контроллинг рассматривается как надстройка управленческой системы, позволяющая эффективно интегрировать в еди-

ный информационно-методологический контур разнородные инструменты и методы управления;

4) концептуальный подход, раскрывающий сущность контроллинга как новую парадигму управления, обеспечивающую высокую степень адаптивности предприятия в условиях нестабильной внешней среды и возможность глобальной автоматизации управленческих процессов. В отличие от функционального, системного и интеграционного подхода, направленных, главным образом, на реализацию функций планирования, контроля и информационного обеспечения и достижения их согласованности, в рамках концептуального подходов происходит координация задач и действий всех элементов системы управления в процессе достижения общей цели.

Наиболее важной, на наш взгляд, чертой, характеризующей современный контроллинг и предопределяющей его дальнейшее повсеместное развитие, является сочетание традиционного функционального подхода к управлению и процессного подхода, ставшего актуальным за последние два десятилетия. Функциональный подход реализуется в контроллинге в различных формах, например, в управлении по центрам ответственности, четкой регламентации и распределении в структуре управления основных управленческих функций: информационного обеспечения, планирования и контроля и т. д. Функциональный подход является структурообразующей основой контроллинга и придает ему необходимую «жесткость».

Главная проблема функционального управления заключается в низкой скорости реагирования на управленческое воздействие и адаптивности к изменяющейся внешней среде, так как принятие решений замедляется значительным количеством различных согласований и в отсутствии прямой заинтересованности сотрудников предприятия в улучшении конечного результата.

Процессный подход к управлению, в настоящее время используемый в большинстве российских корпораций в соответствии с требованиями национального российского стандарта менеджмента качества ISO серии 9001–2011, позволяет преодолеть указанные недостатки функционального подхода. Преимущество процессного подхода состоит в непрерывности управления, которое он обеспечивает на стыке отдельных процессов в рамках их системы, а также в их комбинации и взаимодействии. Процессный подход направлен на получение качественного результата для потребителей, который достигается благодаря взаимосвязанности последовательных процессов, то есть системе действий, преобразующих ресурсы на входе процесса в определенный результат на выходе, и обеспечивает адаптивность и гибкость системы управления.

Таким образом, в настоящее время контроллинг представляет собой концепцию менеджмента, построенную на принципах системной интеграции, взаимосвязи и взаимозависимости традиционных структурных элементов управления, функционирование которых представляет собой регламентированный процесс взаимодействия интегрированных по вертикали (функции) и горизонтали (процессы), содержательно и во времени, с ориентацией на цели и приоритетные направления развития.

Дальнейшее развитие концептуального подхода способствует достижению важной цели – формированию в рамках контроллинга единой методологической и информационной базы, поддерживающей баланс ресурсов и функциональных векторов подразделений предприятия, задающей границы функционирования системы управления, служащей опорной точкой оптимальных управленческих решений комплекса задач по интеграции и координации функционирования процессов как между собой, так и внутри каждого из них, а также обеспечению своевременного реагирования на изменения окружающей среды.

Влияние фактора нестабильности постоянно нарастает на протяжении последних десятилетий и влечет за собой необходимость использования в формируемой на пред-

приятии системе управления различных методов и инструментов, связанных с менеджментом рисков [1; 10; 11]. Также следствием этой тенденции является глобальное нарастание информационных потоков и выделение информационного менеджмента в отдельную область управления. На смену индустриальному способу производства приходит информационно-технологический. Информация становится ведущей производительной силой, так как информационное производство определяет на сегодняшний день пути и темпы развития экономических систем, диктует характер технических, организационных и структурных изменений.

Повышение эффективности управления информацией и рисками особенно актуально для машиностроительных предприятий. Объясняется это прежде всего тем, что в условиях стремительного увеличения мощности информационных потоков ни одно машиностроительное предприятие не может успешно работать без системы управления знаниями, интегрированной в корпоративную информационную систему. При этом построение и использование корпоративной информационной системы требует концентрации больших объемов обобщенной и систематизированной информации, что ведет к увеличению вероятности утечки секретных и конфиденциальных сведений, а значит, и к необходимости управления рисками информационной безопасности. Поэтому корпоративная информационная система должна, с одной стороны, способствовать эффективной организации информационных потоков внутри предприятия, с другой стороны, обеспечивать решение комплекса задач по обеспечению безопасности информационных ресурсов предприятия. В случае если корпоративная информационная система не обеспечивает выполнения указанных функций, для инновационного предприятия, помимо традиционных, возникают новые виды рисков, связанные с потреблением такого специфического фактора производства, как информация.

Глобальная информатизация современного общества привела к появлению нового спектра угроз и рисков, связанных с обеспечением защиты информации. В связи с этим можно утверждать, что перспективной прикладной областью контроллинга является использование его в обеспечении защиты информации и, прежде всего, в управлении рисками информационной безопасности.

В рамках данной области контроллинг охватит сферу управления организацией, связанную с формированием матрицы рисков информационной безопасности, выработкой мер по их предотвращению и преодолению негативных последствий от их осуществления.

Риски информационной безопасности, или информационные риски, как специфический вид экономических рисков представляют собой опасность возникновения ущерба в результате использования предприятием информационных технологий. Информационные риски связаны с формированием, передачей, актуализацией и использованием информации с помощью электронных носителей и соответствующих средств связи [4; 8; 12]. В общем случае информационные риски можно разделить на два вида: риски, вызванные утечкой информации и использованием ее конкурентами или сотрудниками в целях, которые могут повредить бизнесу; риски технических сбоев работы аппаратного и программного обеспечения, а также каналов передачи информации, которые могут привести к убыткам.

Информационная безопасность – непрерывный процесс, который требует непрерывной реализации определенных мероприятий. Распределение обязанностей и функций по организации информационной безопасности тесно связано с конкретной моделью угроз для предприятия [2; 11; 15].

Фундаментальным условием создания эффективной системы защиты информации, в соответствии с лучшими практиками управления информационной безопасностью, изложенными в стандартах серии ISO 27000, является процессный подход.

Вследствие этого, на наш взгляд, актуальной задачей является внедрение методологии риск-контроллинга в подсистему управления информационными рисками. Кроме того, целесообразным является и взаимное обогащение методик риск-контроллинга инструментарием, взятым из практики организации информационной безопасности.

Процессная модель информационного риск-контроллинга должна состоять из следующих процессов: 1) установления контекста; 2) оценки рисков, включающей идентификацию, количественную оценку и оценивание рисков; 3) рассмотрения (обработки) рисков; 4) принятия рисков; 4) обмена информацией о рисках; 5) мониторинга и переоценки рисков. Процедуры оценки риска и обработки риска в информационном риск-контроллинге могут выполняться итеративно, такой подход при оценке риска, как правило, может увеличить детализацию и глубину оценки при каждой последующей итерации. Если для эффективного определения действий удастся получить достаточную информацию на очередном шаге итерации, необходимую для снижения риска до требуемого уровня, то считается, что задача этапа выполнена, затем идет этап обработки риска. В случае недостаточности информации для принятия решения, пересматривается контекст и осуществляется очередная итерация оценки риска (критериев оценки, влияния или принятия рисков), возможно, для некоторой отдельной части полной предметной области, которая ограничена первой точкой принятия решения. Эффективность обработки риска непосредственно зависит от результатов, получаемых при оценке риска. Первоначальная обработка риска может не обеспечить необходимый уровень остаточного риска. В этом случае могут потребоваться, дополнительные итерации оценки риска с изменением соответствующих параметров контекста (критериев оценки, влияния и принятия риска), за каждой из которых последует соответствующая шагу итерации процедура обработки риска, запускаемая на второй точке принятия решения.

Использование методологии риск-контроллинга в управлении информационной безопасностью позволяет создать интегрированную систему управления информационными рисками. Данная система позволяет объединить однородные процессы и обеспечить эффективное и безопасное функционирование предприятия. Процессный подход, реализуемый в рамках риск-контроллинга, позволяет оптимизировать деятельность подразделений, отвечающих за обеспечение информационной безопасности, и отвечает за соответствие их функций общему вектору развития предприятия.

Возрастание роли риск-контроллинга в рамках дальнейшего развития и совершенствования концепции контроллинга предопределено развитием теории и практики современного менеджмента, сопровождающимся постоянным появлением новых и трансформацией ставших уже традиционными инструментов и методов управления. Обособление риск-контроллинга связано, главным образом, с увеличивающейся турбулентностью внешней среды бизнеса, растущими рисками, неопределенностью и общей экономической нестабильностью, и является логичным, обоснованным и целесообразным.

Библиографические ссылки

1. Астахов А. М. Искусство управления информационными рисками. М. : ДМК Пресс, 2010. 312 с.
2. Бородушко И. В. Риск-контроллинг и его место в системе обеспечения экономической безопасности организаций // Вестник Санкт-Петербург. ун-та МВД России. 2014. № 4. С. 117–120.
3. Ваганова А. С., Гусева И. Б. Роль риск-контроллинга в системе управления рисками предприятия // Контроллинг. М. : МГТУ, 2009. № 3 (31). С. 18–23.

4. Волкодаева А. В. Проектирование эффективной системы информационной безопасности предприятия // Вестник Самар. муницип. ин-та управления. 2015. № 2. С. 115–123.
5. Воронина Л. А., Иосифова Л. В., Бойко А. И. Риск-контроллинг на инновационных предприятиях // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 15. С. 8–12.
6. Гордина В. В. Некоторые аспекты формирования системы риск-контроллинга на предприятии // Финансы и кредит. 2012. № 28. С. 30–36.
7. Данилочкина Н. Г., Володин А. А. Риск-контроллинг непрерывности бизнеса // Транспортное дело России. 2010. № 9. С. 199–200.
8. Емалетдинова Л. Ю., Аникин И. В. Анализ подходов к оценке рисков информационной безопасности в корпоративных информационных сетях // Вестник Казан. гос. энергетического ун-та. 2015. № 1 (25). С. 55–67.
9. Ерыгин Ю. В., Ерыгина Л. В., Максимов С. А. Сбалансированная система показателей – инструмент контроллинга инновационного развития предприятий ракетно-космической промышленности // Вестник СибГАУ. 2011. № 1 (34). С. 167–169.
10. Ерыгина Л. В., Шаталова Н. Н. Риски: содержание понятия и возможные методы оценки // Экономика и эффективность организации производства. 2010. № 12. С. 184–187.
11. Золотарев В. В. Управление риском на основе качественных показателей // Прикладная дискретная математика. Приложение. 2009. № 1. С. 105–107.
12. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Методология аудита информационной безопасности системы бухгалтерского учета : монография / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 176 с.
13. Калинина Н. М. Методологические подходы к исследованию интегрированного контроллинга: теоретический анализ // Вестник Омск. ун-та. Серия: Экономика. 2013. № 3. С. 6–12.
14. Калинина Н. М., Миллер А. Е. Интегрированный контроллинг: процессно-модульный подход // Известия Урал. гос. экон. ун-та. 2015. № 4 (60). С. 6–14.
15. Федоренко И. В. Методические вопросы оценки риска информационной безопасности в бухгалтерском учете // Вестник Краснояр. гос. аграр. ун-та. 2015. № 3. С. 161–168.

СПЕЦИФИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В МУНИЦИПАЛЬНЫХ УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

О. А. Шабасова, М. В. Полубелова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Определено правовое положение муниципальных унитарных предприятий. Отражены общие вопросы учета основных средств. Основные средства муниципального унитарного предприятия находятся в государственной или муниципальной собственности и принадлежат такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Основные средства могут поступать в счет вклада в уставной фонд, сверх вклада в уставной фонд, за счет бюджетных инвестиций; для каждого из этих вариантов представлены бухгалтерские проводки. Также показаны бухгалтерские проводки по выбытию основных средств муниципального унитарного предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, основные средства, муниципальные унитарные предприятия, поступление, выбытие.

FEATURES ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN MUP

O. A. Shabasova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article defines the legal status of municipal unitary enterprises. The general issues of accounting for fixed assets are reflected. The fixed assets of the municipal unitary enterprise are in state or municipal ownership and belong to such enterprise on the right of economic management or operational management. Fixed assets can be transferred to the contribution to the statutory fund, in excess of the contribution to the statutory fund, at the expense of budgetary investments, accounting entries are presented for each of these options. Also shown are accounting entries for the retirement of fixed assets of a municipal unitary enterprise.

Keywords: accounting, fixed assets, municipal unitary enterprises, receipt, disposal.

Основные средства играют важную роль в деятельности каждого предприятия, поскольку в комплексе они создают производственно-техническую базу предприятия и определяют его производственный потенциал, и муниципальные унитарные предприятия (МУП) не являются исключением. Поэтому правильно организованный и осущес-

ствляемый учет основных средств, принимающий во внимание особенности муниципального унитарного предприятия, оказывает существенное влияние на достоверность бухгалтерской финансовой отчетности.

Правовое положение унитарных предприятий определяется Федеральным законом «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 № 161-ФЗ [1].

Государственные (ГУП) и муниципальные унитарные предприятия – это коммерческие организации. Учредителем унитарного предприятия может выступать Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование. Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником.

В организационно-правовой форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Унитарные предприятия ведут учет по общим правилам. Но в унитарных предприятиях проведение аудита является обязательным в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия. Вести бухгалтерский учет по упрощенной форме они не вправе [2; 3].

Особенностью основных средств является их многократное использование в процессе эксплуатации, они постепенно изнашиваются и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования путем начисления амортизации [7, с. 114].

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект [4].

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- б) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [6].

Отражение поступления основных средств в МУП зависит от того, каким способом это имущество досталось. Унитарное предприятие может получить основное средство от собственника в счет вклада в уставный фонд или сверх него либо купить.

Когда предприятие получает основное средство, необходимо оформить это первичным документом с обязательными реквизитами [11].

Государственные власти или власти местного самоуправления могут передать унитарному предприятию основные средства как в пределах вноса в уставный фонд, так и сверх уставного фонда [3].

Принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств, полученных в хозяйственное ведение, освещено в Приложении к Письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01. Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада

в уставный фонд организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации.

Основное средство, которое предприятие получило от собственника, принимается к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость таких объектов формируется исходя из следующих условий:

- стоимости имущества, которая указана в передаточном акте;
- фактических затрат на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования [4].

Бухгалтерские операции по поступлению основных средств от собственника в муниципальные унитарные предприятия представлены в табл. 1.

Таблица 1

Поступление основных средств от собственника в МУП

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Унитарное предприятие получает имущество в качестве вноса в уставный фонд		
Отражена задолженность учредителя на стоимость имущества в счет уставного фонда	75.1	80
По акту о приеме-передаче объект основных средств принят к учету	08	75.1
Принято к учету и введено в эксплуатацию основное средство	01	08
Содержание хозяйственной операции		
Собственник внес основное средство сверх вклада		
Отражена задолженность собственника на стоимость имущества сверх уставного фонда	75.1	83
Получено основное средство сверх уставного фонда	08	75.1
Принято к учету и введено в эксплуатацию основное средство	01	08

Необходимо учитывать определенные особенности:

- унитарные предприятия не формируют уставный капитал, вместо него необходимо отразить на счете 80 уставный фонд;
- учитывать расчеты с собственником по переданному имуществу целесообразно на отдельном субсчете к счету 75 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- собственник унитарного предприятия имеет право получать часть прибыли от предпринимательской деятельности [1; 3].

Собственник может передать унитарному предприятию основное средство сверх вклада в уставный фонд. В действующем законодательстве нет правил, как отражать в учете имущество, которое собственник передал сверх уставного фонда. Такой порядок предприятию необходимо разработать самостоятельно и закрепить его в учетной политике для целей бухучета. Минфин России рекомендует относить стоимость такого имущества на добавочный капитал [11].

Если учредителем унитарного предприятия в акте приема-передачи не установлена стоимость передаваемого им в хозяйственное ведение (сверх вклада в уставный фонд) имущества, рекомендуется придерживаться порядка, отраженного в учетной политике предприятия (согласование стоимости основного средства с собственником имущества при этом необходимо). За первоначальную стоимость переданного имущества можно принять как остаточную стоимость, отраженную в бухгалтерском учете собственника на дату передачи имущества в хозяйственное ведение, так и рыночную стоимость этого имущества.

Бухгалтерские операции по поступлению основных средств в МУП, приобретенных за счет собственных средств, отражены в табл. 2.

Таблица 2

Поступление основных средств в МУП

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Основное средство приобретают для предпринимательской деятельности		
Отражено поступление основного средства	08	60
Отражен НДС по приобретенному основному средству	19	60
Перечислено поставщику за основное средство	60	51
Предъявлен к возмещению из бюджета НДС	68	19
Основное средство принято к учету	01	08

По табл. 2 видно, что унитарные предприятия имеют право использовать доходы от своей деятельности на приобретение основных средств. В этом случае приобретенные основные средства нужно учитывать в том же порядке, в каком их учитывают обычные коммерческие организации. Имущество, которое унитарное предприятие приобретает в ходе своей деятельности в рамках заключаемых договоров или по иным основаниям или создает само (плоды, продукция и т. д.), тоже поступает в хозяйственное ведение или оперативное управление унитарного предприятия (п. 2 ст. 299 ГК РФ).

Бухгалтерские операции по поступлению основных средств за счет бюджетных инвестиций в муниципальные унитарные предприятия представлены в табл. 3.

Таблица 3

Поступление основных средств за счет бюджетных инвестиций в МУП

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражена задолженность собственника по бюджетному финансированию	76	86
Получены бюджетные средства	51	76
Отражена стоимость имущества, приобретенного за счет бюджетного финансирования	08	60
НДС по приобретенному объекту	19	60
Принят к вычету входной НДС	68	19
Принято к учету основное средство	01	08
Отражены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов (на стоимость приобретенного имущества)	86	98.2
Начислена амортизация	20	02
Учтена в составе прочих доходов сумма амортизации	98.2	91.1

Сведения табл. 3 подтверждают, что собственник может предоставить унитарному предприятию бюджетные инвестиции на покупку или создание основных средств. Основные средства, которые купили за счет бюджетных инвестиций, закрепляют за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения или оперативного управления [11].

Бухгалтерские операции по выбытию основных средств из муниципальных унитарных предприятий отражены в табл. 4.

Выбытие основных средств из МУП

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Собственник изъяс основное средство, полученное как вклад в уставный фонд		
Списана сумма начисленной амортизации	02	01
Уменьшен уставный фонд на остаточную стоимость основного средства	80	75.1
Списана остаточная стоимость основного средства с баланса	75.1	01
Собственник изъяс основное средство, полученное сверх вклада в уставный фонд		
Отражена задолженность перед собственником в размере остаточной стоимости имущества, которое он изымает	91.2	75.1
Отражена амортизация за период эксплуатации объекта	02	01
Списана остаточная стоимость основного средства	75.1	01
Списана часть добавочного капитала в размере остаточной стоимости выбывшего основного средства	83 субсчет «Внесение учредителем имущества сверх суммы уставного фонда»	91.1
Списана оставшаяся часть добавочного капитала, приходящаяся на выбывший объект основных средств	83 субсчет «Внесение учредителем имущества сверх суммы уставного фонда»	84
Продажа основных средств		
Отражена выручка от реализации основного средства	62(76)	91.1
Начислен НДС	91-2	68
Списана амортизация	02	01
Списана остаточная стоимость основного средства	91.2	01
Списан добавочный капитал, приходящийся на выбывший объект основных средств	83	84

Основное средство выбывает, если собственник, предприятие его изымает, продает или списывает из-за износа. Продавать недвижимость унитарные предприятия могут только с согласия собственника. Иначе суд признает сделку ничтожной [1].

Движимое имущество можно продавать без согласия собственника, но только если это не помешает вести деятельность, которая определена уставом [3].

Когда собственник изымает основное средство, право хозяйственного ведения (оперативного управления) имущества прекращается. Поэтому в бухучете нужно отразить выбытие основного средства [1].

По итогу работы можно сделать следующие выводы. Деятельность муниципальных унитарных предприятий достаточно четко организована и базируется на основании ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 № 161. Бухгалтерский учет в МУП имеет существенные отличия, несмотря на то что данные предприятия являются коммерческими и имеют обычный план счетов.

Но некоторые отличия присутствуют в учете основных средств: унитарные предприятия не формируют уставный капитал, вместо него необходимо отразить на счете 80 уставный фонд.

Спецификой бухгалтерского учета основных средств в МУП является следующее: в учетной политике следует предусмотреть, как отразить в бухучете стоимость основных средств, которые поступили от собственника сверх вклада в уставный фонд.

Также спецификой является то, что собственник может предоставить унитарному предприятию бюджетные инвестиции на покупку или создание основных средств. Основные средства, которые купили за счет бюджетных инвестиций, закрепляют за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Также отличительной чертой является тот факт, что продавать недвижимость унитарные предприятия могут только с согласия собственника, иначе суд признает сделку ничтожной.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон [от 26.11.2001 № 146-ФЗ. Принят ГД ФС РФ 01.11.2001 г.]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон [от 21.12.2011 № 402-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
3. Российская Федерация. Законы. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях [Электронный ресурс] : федер. закон [от 14.11.2002 № 161-ФЗ]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
4. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ: [от 30.03.2001 № 26н]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
5. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ: [от 31.10.2000 № 94н]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
6. Методические указания по учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ: [от 13.03.2001 № 91н]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Загл. с экрана.
7. Богаченко В. М., Кириллова Н. А. Бухгалтерский учёт. Ростов на/Д. : Феникс, 2015. 510 с.
8. Лазукова Е. А., Королева Е. Н. Отражение в бухгалтерском учете унитарного предприятия поступлений основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях 2013. № 23(335). С. 17–21.
9. Надеждина С. Д., Гостева И. П., Малыхина Т. Н. Бухгалтерский учет нестандартных ситуаций: Раскрытие информации об основных средствах организации // Вестник Новосиб. гос. аграр. ун-та. 2013. № 3(28). С. 128–133.
10. Сухарев И. Р. Как вести бухучет в унитарном предприятии [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.1gl.ru/>. Загл. с экрана.
11. Сухарев И. Р., Кизимов А. С. Как учитывать основные средства и материалы в унитарном предприятии [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <http://www.1gl.ru/>. Загл. с экрана.

РАЗРАБОТКА ИНСТРУМЕНТОВ УЧЕТА И АНАЛИЗА ИСТОЧНИКОВ ИНВЕСТИЦИЙ МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Е. А. Шадрина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Выделены разработанные инструменты учета и анализа источников инвестиций малых и средних предприятий. Определены показатели и критерии для оптимального выбора источников инвестиций малых и средних предприятий. Разработана схема формирования источников инвестиций малых и средних предприятий, которая состоит из пяти основных этапов. Данные этапы разработаны для малых и средних предприятий, с учетом всех их особенностей. Данная методика позволит принимать обоснованные управленческие решения по формированию источников инвестирования для конкретных видов предприятий.

Ключевые слова: инструменты учета и анализа источников инвестиций, малые и средние предприятия.

DEVELOPMENT OF INSTRUMENTS OF ACCOUNT AND ANALYSIS OF SOURCES OF INVESTMENTS OF SMALL AND MIDDLE ENTERPRISES

E. A. Shadrina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article describes the developed tools for the accounting and analysis of the sources of investment for small and medium businesses. To identify indicators and criteria for optimal choice of sources of investment for small and medium-sized businesses. Developed chart of forming of investment sources for small and medium business, which consists of five major trips. These steps are designed for small and medium-sized enterprises taking into account all the specifics of these enterprises. This technique will allow to take decisions on the former Bosnian verified data sources the investors for specific types of businesses.

Keywords: tools for accounting and analysis of investment sources, small and medium-sized enterprises.

Абсолютно никаких сомнений не вызывает важность исследования, связанного с проблемами формирования источников финансирования организации, особенно с учетом в настоящее время условий финансовых санкций, которые, несомненно, при-

водят к ограничению финансовых ресурсов, в том числе и в сфере малого предпринимательства.

Таким образом, в привлечении финансовых ресурсов принимают участие такие стороны, как предприятие – получатель финансовых ресурсов и предприятие (инвестор) – поставщик финансирования. Успех финансирования выражается не только в устойчивости предприятия-заемщика, но и в надежности поставщика финансовых ресурсов.

Выбор источников финансовых ресурсов обладает своими критериями, и одним из основных является доступность. В исследуемой области доступностью принято считать условия по предоставлению финансовых ресурсов субъектами финансовых отношений без учета дальнейшего воздействия на финансовое состояние предприятия в будущем.

Вторым по важности критерием по выбору финансовых ресурсов выступает критерий надежности. В области выбора финансовых источников данный критерий касается надежности компаний-поставщиков, что является главным фактором при принятии финансовых решений и оказывает прямое влияние на их эффективность, так как непосредственно от них зависит [6, с. 36].

Выбор наилучшего источника финансирования в ходе работ по привлечению финансовых ресурсов с целью осуществить стратегию субъекта малого предпринимательства можно реализовать, руководствуясь предложенным алгоритмом, включающим следующие этапы (см. рисунок).

Первый этап заключается в определении идентификации и приоритетности инвестиционных проектов для инвестирования предприятия. Нужно обосновать экономическую целесообразность, объемы и сроки осуществления вложений, при этом необходима проектная документация, а также описание практических действий по реализации инвестиций. Для удобства можно разработать бизнес-план для обозначения обоснования приоритетности инвестиционных проектов.

Далее необходимо определить потребности в общем объеме инвестиционных ресурсов. Если собственных средств предприятия недостаточно для приобретения того или иного имущества, необходимо определить объем инвестиционных источников. На первом этапе методики проводится определение необходимого объема инвестиционных ресурсов. Для этого анализируется финансовое состояние предприятия на предмет достаточности собственного капитала. Общая потребность в инвестиционных ресурсах предприятия рассчитывается по следующей формуле:

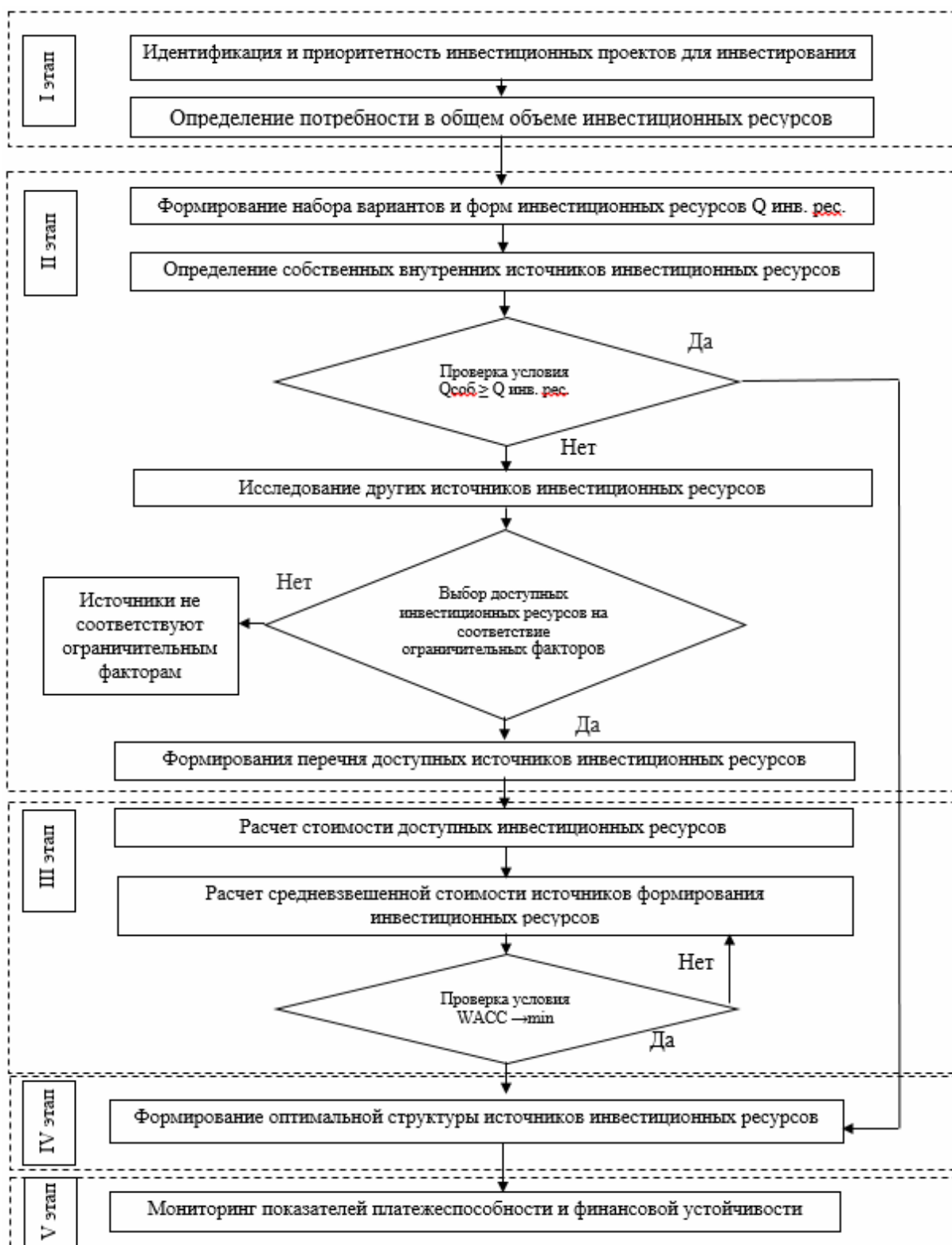
$$ИР_{об} = РИП + \Delta ФИ, \quad (1)$$

где $ИР_{об}$ – общая потребность в инвестиционных ресурсах; $РИП$ – реальный инвестиционный проект; $\Delta ФИ$ – прирост портфеля финансовых инвестиций [5, с. 41].

Необходимый объем инвестирования определяется исходя из потребности покрытия заемных долгосрочных и краткосрочных средств, а также для продолжения операционной деятельности в будущем периоде, наращивания объемов производства.

Также в рамках первого этапа анализируются результаты финансовой деятельности предприятия за отчетный период и предыдущий период путем сравнения таких показателей, как выручка от продажи товаров (работ, услуг), себестоимость, валовая прибыль, прибыль (убыток) от продаж, чистая прибыль (убыток) [1, с. 65].

Второй этап – формирование набора вариантов и форм инвестиционных ресурсов Q . Данный этап предполагает формирование перечня возможных к привлечению источников финансирования для малых и средних предприятий. Необходимо отметить, что данный этап предполагает определение объема необходимых инвестиционных источников, как внутренних, так и заемных.



Блок-схема методики формирования источников инвестиций малых и средних предприятий

Далее определяется объем внутренних собственных источников инвестиционных ресурсов ($Q_{\text{инв.рес.}}$), в качестве которых для малых и средних предприятий могут выступать резервный фонд, амортизационный фонд, капитализируемая прибыль и другие источники [8, с. 62].

Также на данном этапе проводится проверка выполнения следующего условия: достаточно ли собственных внутренних средств, чтобы покрыть требуемый объем инвестиционных ресурсов для выбранного проекта инвестирования $Q_{\text{соб}} \geq Q_{\text{инв рес}}$.

Если условие выполняется, то переходят к этапу методики «Формирование оптимальной структуры источников инвестиционных ресурсов»; если это условие не выполняется, то осуществляется переход к исследованию других источников инвестиционных ресурсов.

Третий этап состоит в исследовании других источников финансирования и проверки каждого из них на соответствие ограничительным факторам.

На этом шаге составляется перечень всех существующих источников (кроме собственных внутренних) формирования инвестиционных ресурсов. В результате образуется перечень существующих источников инвестиционных ресурсов.

Далее на этом этапе на основе ограниченных факторов выявляются доступные инвестиционные ресурсы для конкретного предприятия.

Ограничительными факторами являются следующие:

- существующие источники инвестиционных ресурсов;
- организационно-правовая форма предприятия;
- этап жизненного цикла;
- спрос на продукцию;
- нормативно-правовая база, регламентирующая использование источников инвестиционных ресурсов.

Если источник инвестиционных ресурсов не соответствует ограничительным факторам, то он отклоняется. Если источник инвестиционных ресурсов соответствует ограничительным факторам, то делается переход к следующему шагу по формированию перечня доступных источников инвестиционных ресурсов для малых и средних предприятий с учетом ограничительных факторов для конкретного предприятия [3, с. 45].

На следующем этапе методики проводится расчет стоимости источников инвестиционных ресурсов. Этот этап осуществляется с помощью следующих моделей.

1. Стоимость лизинга как источника инвестиционных ресурсов определяется следующим образом:

$$C_{\text{лиз}} = \frac{\left[1 + \left[\frac{\sum_t^T A_t^{\text{лиз}} + \sum_t^T \Pi_t^{\text{лиз}}}{V_{\text{лиз}}} : (1+r)^t - 1 \right] : \left(\frac{1}{n} \right)^n - 1 \right]}{1 - \frac{(3_{\text{п}} + 3_3(V))}{V_{\text{лиз}}}}. \quad (2)$$

Цена кредита рассчитывается по формуле

$$C_{\text{б.к}} = \frac{\left[1 + \left[\frac{\sum_t^T (K_t^0 + \Pi_t^{\text{б.к}})(1 + C_{\text{п}}) - \sum_t^T (A_t + \Pi_t^{\text{б.к}})C_{\text{п}}}{V_{\text{лиз}}} : (1+r)^t - 1 \right] : \left(\frac{1}{n} \right)^n - 1 \right]}{1 - \frac{(3_{\text{п}} + 3_3(V))}{V_{\text{б.к}}}}, \quad (3)$$

где $C_{\text{лиз}}$, $C_{\text{б.к}}$ – стоимость средств, привлекаемых в виде лизинга, банковского кредита; V – объем необходимых инвестиций; $Z_{\text{п}}$ – затраты на разработку проекта; $Z_3(V)$ – затраты, связанные с оплатой услуг и госпошлины при регистрации залога или оформлении поручительства; $C_{\text{п}}$ – ставка налога на прибыль; A_t – объем амортизационных отчислений при приобретении оборудования в собственность; $A_t^{\text{лиз}}$ – объем амортизационных отчислений по лизингу; K_t^0 – объем основной части долга по кредиту; n – количество расчетных периодов; r – процентная ставка; $\Pi_t^{\text{лиз}}$, $\Pi_t^{\text{б.к}}$ – процентные платежи по лизингу, кредиту [9, с. 45].

Также данные формулы актуальны для определения стоимости такого инвестиционного ресурса, как факторинг.

Таким образом, у предприятия появляется реальная возможность с достаточной точностью и корректностью рассчитать стоимость любого источника своих инвестиционных ресурсов.

Если, в качестве основного источника финансирования инвестиционного проекта, связанного, например, с приобретением основного средства, предприятие выбирает лизинговую сделку, то первоочередной задачей для предприятия является корректное планирование суммы элементов лизинговой сделки на этапе ее заключения. Для предприятия важно проверить правильность расчета элементов лизинговой сделки по этапам с целью анализа эффективности лизингового проекта и корректного определения остатка денежных средств [4, с. 54].

Если в качестве основного источника финансирования инвестиционного проекта, связанного, например, с приобретением нематериальных активов или развитием производственной деятельности, предприятие выбирает кредит, для предприятия важно проверить правильность расчета элементов лизинговой сделки по этапам с целью анализа эффективности лизингового проекта и корректного определения остатка денежных средств.

Алгоритм оценки эффективности использования банковских кредитов на малых и средних предприятиях включает следующий шаг: определение необходимости привлечения дополнительных ресурсов для осуществления деятельности хозяйствующего субъекта. Данное действие позволяет руководителю принять решение о привлечении дополнительных ресурсов. Таким образом, управленческое решение о привлечении или не привлечении кредитов будет принято на основании следующих финансовых расчетов [7, с. 89].

Расчет потребности предпринимателя в кредите осуществляется следующим образом:

$$K = C_{\text{ос}} - T_{\text{фп}}, \quad (4)$$

где $C_{\text{ос}}$ (собственные оборотные средства) = собственные средства + резервы + долгосрочная задолженность; $T_{\text{фп}}$ (текущие финансовые потребности) = (запасы сырья + незавершенное производство + запасы готовой продукции + дебиторская задолженность) – кредиторская задолженность; K – потребность предпринимателя в кредите.

Суть расчета заключается в том, что величина среднегодовой прибыли делится на среднюю величину используемого кредита. Коэффициент выражается в процентах. Средняя величина используемого кредита находится делением исходной суммы на два. Так как заемщик может использовать схемы кредитования – кредитная линия, овердрафт, то остаток задолженности будет постоянно меняться [7, с. 55].

Величина коэффициента эффективности привлеченных банковских кредитов рассчитывается по формуле

$$K_{\text{эф}} = P_{\text{с}}/Z_{\text{к}}, \quad (5)$$

где $K_{\text{эф}}$ – коэффициент эффективности привлеченных банковских кредитов, $P_{\text{с}}$ – среднегодовая прибыль; $Z_{\text{к}}$ – затраты за пользование кредитом (ссудный процент, страховки, связанные с кредитованием (страхование предмета залога), штрафы, предусмотренные кредитным договором));

2. Оценка ресурсоотдачи – данный показатель характеризует объем реализованной продукции, приходящийся на рубль средств, вложенных в деятельность предприятия. Его рост в динамике рассматривается как положительная тенденция. Для расчета используется следующая модель:

$$K_{\text{с}} = V_{\text{р}} + K_{\text{с}}, \quad (6)$$

где $K_{\text{с}}$ – коэффициент эффективности использования ресурсов; $V_{\text{р}}$ – выручка от реализации; $K_{\text{с}}$ – средняя стоимость кредитов [2, с. 77, 78].

Эффективность кредитных ресурсов – это результат использования предпринимательскими структурами заемных средств, определяемый соотношением доходов от использования средств и платы за кредит.

Данная методика позволяет оценить условия, на которых банки кредитуют предпринимательские структуры, а также полученный или неполученный экономический эффект в результате привлечения в хозяйственный оборот заемных средств.

Кредитная политика для малых и средних предприятий, прежде всего с точки зрения управления финансами, имеет следующие преимущества:

- оптимизация затрат предпринимательской структуры, направляемых на оплату банковских услуг;
- укрепление связей, делающих отношения «предприниматель – банк» взаимовыгодными условиями обеих сторон;
- активизация заинтересованности со стороны предпринимателей к недостаточно применяемым банковским услугам, со стороны банка возможности реализации совместных проектов [10, с. 42].

Таким образом, формирование кредитной политики позволит малым и средним предприятиям систематизировать и оптимизировать отношения с ключевым финансовым партнером – кредитными организациями. Также нельзя недооценивать организацию мониторинга системы взаимодействия кредитных организаций и предпринимательских структур. Предприятия должны постоянно отслеживать и контролировать эффективность системы взаимодействия и в случае необходимости своевременно и оперативно предпринимать корректирующие действия. Для планирования, бюджетирования и контроля расчетов по кредитам рекомендуется разработать и внедрить на предприятии платежный календарь.

После этого проводят выбор структуры источников инвестиционных ресурсов, соответствующих критерию ($WACC \rightarrow \min$).

Если структура не соответствует данному критерию, то нужно изменить доли источников инвестиционных ресурсов, возвратиться на предыдущий шаг и рассчитать средневзвешенную стоимость структуры источников снова.

Если структура соответствует данному критерию, то необходимо перейти на следующий шаг.

Далее проводится формирование оптимальной структуры источников инвестиционных ресурсов в прогнозируемом периоде.

На заключительном этапе методики проводится мониторинг (экспресс-анализ) финансового состояния организации. Результатом данного этапа является оценка финансового состояния предприятия на критерий его платежеспособности и финансовой устойчивости. Также проводится оценка наступления вероятности банкротства, связанная с привлечением заемного финансирования.

Таким образом, разработанная методика позволяет принимать обоснованные управленческие решения по формированию данных ресурсов.

Библиографические ссылки

1. Коршунов В. В. Экономика организации : учебник и практикум для СПО. Люберцы : Юрайт, 2016. 407 с.
2. Кузнецов Б. Т. Инвестиционный анализ : учебник и практикум для академического бакалавриата. Люберцы : Юрайт, 2016. 361 с.
3. Кучарина Е. А. Инвестиционный анализ. М. : Питер, 2016. 160 с.
4. Леонтьев В. Е., Бочаров В. В., Радковская Н. П. Инвестиции. М. : Юрайт, 2014. 456 с.
5. Николаев М. А. Инвестиционная деятельность. М. : Инфра-М, 2016. 336 с.
6. Орлова Е. И. Инвестиции. М. : Омега-Л, 2014. 199 с.
7. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник. М. : Инфра-М, 2014. 654 с.
8. Тютюкина Е. Б. Финансы организаций (предприятий) : учебник. М. : Дашков и К, 2014. 544 с.
9. Чернов В. А. Инвестиционный анализ: учеб. пособие для вузов / под ред. М. И. Баканова. М. : ЮНИТИ-Дана, 2014. 159 с.
10. Широков Б. М. Малый бизнес. Финансовая среда предпринимательства. М. : Финансы и статистика, 2017. 496 с.

© Шадрина Е. А., 2018

ВОПРОСЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В. В. Щербатюк

Европейский университет Молдовы
Республика Молдова, 2069, г. Кишинев, ул. Г. Яблочкина, 2/1

Рассмотрены некоторые особенности и аспекты практического использования Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Международных стандартов финансовой отчетности, Национальных стандартов и типовых Планов счетов бухгалтерского учета в Республике Молдова. Впервые предложено новое понятие «операционное поле» и раскрыто его содержание. Дана подробная характеристика и критически оценены основные методологические положения Общего плана счетов, внесен и обоснован целый ряд важных предложений по его дальнейшему развитию в современных условиях антикризисного управления субъектами рыночной экономики.

Ключевые слова: нормативно-законодательные акты, теория и виды счетов бухгалтерского учета.

QUESTIONS OF REGULATION AND IMPROVEMENT OF THE NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM

V. V. Shcherbatyuk

European University of Moldova,
Republic of Moldova, 2069, Chisinau, str. Jablochkin, 2/1

Some peculiarities and aspects of the practical use of the Law "On Accounting and Financial Reporting", International Financial Reporting Standards, National Standards and Typical Accounting Plans are considered in Moldova. For the first time, a new concept "operational field" was proposed and its content was revealed. Detailed characteristics and critical evaluation of the main methodological provisions of the General Chart of Accounts are given, and a number of important proposals for its further development have been introduced and substantiated in the current conditions of crisis management of the subjects of the market economy.

Keywords: normative and legislative acts, theory and types of accounting accounts.

Эффективное развитие рыночной экономики зависит от множества разнообразных факторов, одним из которых является современное состояние теории и практики бухгалтерского учета. Он выступает основным источником экономической информации для внутренних и внешних пользователей с целью исчисления и оценки различных показателей, выработки и принятия научно обоснованных оптимальных управленческих решений. В рыночных условиях хозяйствования и конкуренции учет – это начало

начал всех экономических наук, «совесть, философия, азбука и язык бизнеса», а бухгалтерия – «сердце любого предприятия».

В этой связи большой научно-практический интерес представляют мнения известных российских ученых Я. В. Соколова и В. Ф. Палия о современном состоянии теории бухгалтерского учета.

Как отмечает доктор экономических наук профессор Я. В. Соколов, «то, что выдается в настоящее время за теорию бухгалтерского учета, представляет собой или ненужную схоластику типа – предмет и метод, или азбучные истины, или обзор форм счетоводства и нормативных документов. Вместе с тем глубинные идеи, лежащие в основе теории, не рассматриваются вообще, превращая курс теории в курс без теории» [6, с. 5].

Доктор экономических наук профессор В. Ф. Палий считает, что «система постулатов, принципов и методик, сложившаяся в курсе теории бухгалтерского учета, не претерпела в течение последних пятидесяти лет каких-либо значимых усовершенствований. Большинство опубликованных у нас за полвека работ являются компиляциями, свидетельствующими о глубоком кризисе в разработке теоретических аспектов бухгалтерского учета. Многие ухватились за учетные теории, сформированные в последние десятилетия на Западе, отказываются вести оригинальные научные исследования в области теории бухгалтерского учета. Почти не видно диссертаций на эту тему. Многие ученые и практики, недовольные нынешним состоянием теории бухгалтерского учета, с болью подчеркивают, что безвозвратно упущены несколько десятилетий» [7, с. 4].

Бухгалтерский учет в Республике Молдова в настоящее время регламентируется целым рядом нормативно-законодательных актов, важное место среди которых занимают следующие:

- Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»;
- Национальные стандарты бухгалтерского учета;
- Международные стандарты финансовой отчетности;
- Типовые Планы счетов бухгалтерского учета.

Новый Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», принятый Парламентом 15 декабря 2017 г. и введенный в действие с 1 января 2018 г., определяет, что бухгалтерский учет есть «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об элементах бухгалтерского учета». И далее он поясняет состав этих элементов: «активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта» [1]. Нам представляется, что вышеприведенное определение бухгалтерского учета имеет два недостатка: в нем излишним и неуместным является термин «комплексная», и одно неизвестное понятие «бухгалтерский учет» раскрывается через другое неизвестное понятие «элементы бухгалтерского учета», что является нарушением основ логики. Кроме того, название вышеуказанного Закона является некорректным, так как финансовая отчетность – это одна из форм представления информации об элементах бухгалтерского учета, его продукт и заключительный этап.

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова разработаны на основе Директив Европейского Союза, Международных стандартов и Концептуальных основ финансовой отчетности и представлены в табл. 1.

Национальные стандарты бухгалтерского учета имеют, как правило, следующую структуру: Введение, Цель, Сфера действия, Определения, Общая характеристика (признание, оценка, учет и др.) соответствующего объекта, Раскрытие информации, Переходные положения, Дата вступления стандарта в силу. Их строгое соблюдение на практике будет способствовать обеспечению достоверности и сопоставимости учетно-

экономической информации и принятию на ее основе оптимальных управленческих решений.

Таблица 1

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова

Название	Содержание
1. Представление финансовых отчетов	Цель, виды и состав финансовых отчетов Основополагающие принципы составления финансовых отчетов и качественные характеристики их информации Формы и содержание финансовых отчетов Общие правила составления, утверждения и представления финансовых отчетов Реформация балансов
2. Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события	Выбор, применение и изменение учетных политик Изменения бухгалтерских оценок Бухгалтерские ошибки События после отчетной даты Непрерывность деятельности
3. Долгосрочные нематериальные и материальные активы	Признание и первоначальная оценка долгосрочных активов Последующая оценка и амортизация долгосрочных активов Общие правила учета нематериальных активов Основы учета долгосрочных материальных активов и минеральных ресурсов
4. Инвестиционная недвижимость	Состав инвестиционной недвижимости Учет поступления, выбытия и методы последующий оценки инвестиционной недвижимости
5. Договоры лизинга	Виды лизинга Учет лизинга у лизингополучателя Учет лизинга у лизингодателя
6. Обесценение активов	Признаки обесценения активов и определение их справедливой стоимости Признание, измерение и восстановление убытков от обесценения активов
7. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции	Признание и классификация дебиторской задолженности и финансовых инвестиций Учет дебиторской задолженности и финансовых инвестиций
8. Запасы	Состав, признание и оценка запасов Общие правила учета поступления и выбытия запасов Косвенные производственные затраты Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов
9. Собственный капитал и обязательства	Состав и порядок учета движения собственного капитала Состав, признание и учет обязательств
10. Доходы	Общие правила признания и оценки доходов Учет доходов
11. Расходы	Состав и классификация расходов Признание и оценка расходов Учет расходов
12. Договоры на строительство	Виды договоров на строительство Состав и учет доходов и затрат по договорам на строительство

Название	Содержание
13. Затраты по займам	Состав затрат по займам и квалифицируемых активов Капитализация и списание затрат по займам
14. Курсовые валютные и суммовые разницы	Учет курсовых валютных разниц Учет суммовых разниц
15. Аффилированные стороны и договоры простого товарищества	Связанные стороны и виды операций между ними Учет операций простого товарищества
16. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственном хозяйстве	Состав, оценка и учет биологических активов Учет сельскохозяйственной продукции Учет затрат и калькуляция фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой достаточно общие и компромиссные варианты, принципы и правила измерения, оценки, отражения и обобщения фактов хозяйственной жизни. Они закрепляют многолетний опыт ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в условиях рыночной конкуренции и сформированы как результат труда и поиска не одного поколения бухгалтеров-исследователей, представляющих разные научные школы. Эти стандарты служат основой при разработке новых национальных учетных систем, позволяя при этом значительно сократить время и ресурсы, а также создают благоприятные предпосылки, возможности и условия для проведения и развития аудита, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности рыночных структур.

Переход на Международные стандарты финансовой отчетности является объективной необходимостью эффективного развития современной национальной рыночной экономики. Он позволяет обеспечить транспарентность отчетности различных хозяйствующих субъектов и соответствует их стратегическим интересам, так как повышает шансы в конкурентной борьбе на рынке свободных капиталов.

Вместе с тем следует отметить, что переход на Международные стандарты финансовой отчетности очень слабо влияет на иностранные инвестиции в национальную экономику. Об этом свидетельствуют, в частности, следующие данные по Республике Молдова. Среднегодовой рост внутреннего валового продукта составил: в 2001–2008 гг. – около 6 %; в 2009–2013 гг. – 3,8 %, а после подписания Соглашения об ассоциации с Европейским союзом, предусматривающего, в частности, переход на эти стандарты, – уже 1,2 %. Иностранные инвестиции в 2001–2008 гг. выросли более чем в 5 раз, в 2009–2013 гг. уже сократились в пять раз, а после подписания Соглашения об ассоциации еще сократились на 2/3.

Молдавские хозяйствующие субъекты имеют право применять 15 Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS), 28 Международных стандартов бухгалтерского учета (IAS) и 24 Интерпретации.

Типовые Планы счетов бухгалтерского учета, используемые в настоящее время в Республике Молдова, следующие:

- 1) Общий план счетов бухгалтерского учета;
- 2) План счетов бухгалтерского учета в лицензированных банках;
- 3) План счетов бухгалтерского учета в бюджетной системе.

Кроме того, субъекты, применяющие Международные стандарты финансовой отчетности, на их основе самостоятельно разрабатывают и затем постоянно используют в своей учетной практике Планы счетов бухгалтерского учета в соответствии с этими нормативными актами.

Общий план счетов бухгалтерского учета разработан на основе Национальных стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также классификации счетов по экономическому содержанию, утвержден и введен в действие с 1 января 2014 г. приказом министра финансов Республики Молдова от 6 августа 2013 г. № 119 и позднее дополнен в соответствии с двумя другими его приказами [2; 10]. Он является единым и обязательным к применению для всех субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, и публичных учреждений).

Общий план счетов бухгалтерского учета включает:

– три раздела:

I. Общие положения,

II. Перечень счетов бухгалтерского учета,

III. Характеристика и порядок применения счетов;

– девять классов счетов бухгалтерского учета:

1) долгосрочные активы;

2) оборотные активы;

3) собственный капитал;

4) долгосрочные обязательства;

5) текущие обязательства;

6) доходы;

7) расходы;

8) управленческие счета;

9) забалансовые счета;

– 32 группы счетов бухгалтерского учета;

– 148 счетов бухгалтерского учета;

– 309 субсчетов.

Общий план счетов имеет сложную иерархическую структуру и представляет собой информационную модель развития и основу формирования информационных систем хозяйствующих субъектов рыночной экономики. Наше сравнение этого Плана счетов с аналогичными нормативными актами других стран (Российская Федерация, Украина, Республики Беларусь, Казахстан, Таджикистан, Узбекистан и др.) показывает, что он является одним из наиболее сложных как по форме, так и по содержанию [9]. Его классы счетов бухгалтерского учета 1–3 и 8 включают активные и пассивные счета, 4–6 – пассивные и 7 – активные счета. Забалансовые счета класса 9 не являются активными или пассивными счетами, так как учитываемые на них объекты, а следовательно, и сальдо этих счетов не отражаются в активах и пассивах бухгалтерских балансов.

На основании Общего плана счетов бухгалтерского учета и положений учетных политик субъекты при необходимости, исходя из особенностей своей деятельности, разрабатывают Рабочие планы счетов. При этом учитывается, что счета классов 1–7 являются обязательными, а счета классов 8–9 и субсчета всех классов Общего плана счетов имеют рекомендательный характер и применяются по мере необходимости, исходя из особенностей деятельности субъектов, требований по раскрытию учетной информации в финансовых отчетах и целей экономического контроля и анализа. Вместе с тем субъекты могут вводить в свои Рабочие планы счетов дополнительные субсчета всех классов и счета классов 8–9 Общего плана счетов в соответствии с информационными потребностями, но без его дублирования и искажения.

С давних пор общепринято считать, что каждый счет бухгалтерского учета имеет номер (код), наименование, дебет, кредит, обороты и сальдо, которые подробно поясняются в специальной литературе [3–8 и др.]. Однако к этим понятиям, по нашему

мнению, следует также обязательно добавить операционное поле. Оно представляет собой часть бухгалтерского счета, находящуюся между его начальным сальдо и оборотами, имеется с дебетовой и кредитовой стороны счета и используется для отражения (записи) увеличения и уменьшения учитываемого объекта в результате осуществления финансово-хозяйственных операций.

Для более глубокого познания и лучшего понимания счетов молдавского бухгалтерского учета важное значение имеет их деление на такие две группы:

1) счета, наименования которых полностью соответствуют наименованиям учитываемых на них объектов. Таких счетов в Общем плане счетов подавляющее большинство, и они представлены в табл. 2.

Таблица 2

Бухгалтерские счета с совпадающими наименованиями объектов учета

Номера	Наименования счетов бухгалтерского учета	Наименования объектов, учитываемых на соответствующих счетах
122	Земельные участки	Земельные участки
123	Основные средства	Основные средства
124	Амортизация основных средств	Амортизация основных средств
125	Минеральные ресурсы	Минеральные ресурсы
128	Обесценение земельных участков	Обесценение земельных участков
129	Обесценение основных средств	Обесценение основных средств
151	Инвестиционная недвижимость	Инвестиционная недвижимость
152	Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости	Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости
211	Материалы	Материалы
212	Оборотные биологические активы	Оборотные биологические активы
213	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
214	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
216	Продукция	Продукция
217	Товары	Товары
221	Коммерческая дебиторская задолженность	Коммерческая дебиторская задолженность
226	Дебиторская задолженность персонала	Дебиторская задолженность персонала
311	Уставный капитал	Уставный капитал
312	Добавочный капитал	Добавочный капитал
322	Уставные резервы	Уставные резервы
332	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет
333	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода
411	Долгосрочные кредиты банков	Долгосрочные кредиты банков
521	Текущие коммерческие обязательства	Текущие коммерческие обязательства
531	Обязательства персоналу по оплате труда	Обязательства персоналу по оплате труда
532	Обязательства персоналу по другим операциям	Обязательства персоналу по другим операциям
533	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию

Номера	Наименования счетов бухгалтерского учета	Наименования объектов, учитываемых на соответствующих счетах
534	Обязательства бюджету	Обязательства бюджету
611	Доходы от продаж	Доходы от продаж
712	Расходы на реализацию	Расходы на реализацию
713	Административные расходы	Административные расходы
821	Косвенные производственные затраты	Косвенные производственные затраты
831	Торговая надбавка	Торговая надбавка
912	Ценности, полученные для монтажа	Ценности, полученные для монтажа
914	Ценности, полученные на ответственное хранение	Ценности, полученные на ответственное хранение
918	Бланки строгой отчетности	Бланки строгой отчетности
919	Списанная безнадежная дебиторская задолженность	Списанная безнадежная дебиторская задолженность
	И др.	И др.

2) счета, наименования которых не соответствуют наименованиям учитываемых на них объектов. К ним относятся счета, представленные в табл. 3.

Таблица 3

Бухгалтерские счета с несовпадающими наименованиями объектов учета

Номера	Наименования счетов бухгалтерского учета	Наименования объектов, учитываемых на соответствующих счетах
241	Касса	Денежные средства в кассе
242	Текущие счета в национальной валюте	Денежные средства на текущих счетах в национальной валюте
243	Текущие счета в иностранной валюте	Денежные средства на текущих счетах в иностранной валюте
244	Другие банковские счета	Денежные средства на других банковских счетах
811	Основная деятельность	Затраты по основной деятельности
812	Вспомогательная деятельность	Затраты по вспомогательной деятельности
835	Обслуживающие производства и хозяйства	Затраты обслуживающих производств и хозяйств

Наш анализ показывает, что Общий план счетов бухгалтерского учета Республики Молдова в целом удовлетворяет многочисленных пользователей и, вместе с тем, нуждается в дальнейшем совершенствовании. В этой связи научно-практический интерес могут представить следующие выводы и предложения.

Названия девяти классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух различных признаков: вид объектов и вид бухгалтерских счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета», т. е. в названиях классов счетов 1–7 указываются виды учетных объектов (что подлежит учету), а 8 и 9 – виды счетов бухгалтерского учета, рекомендованных к использованию.

Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его счетов первого порядка (синтетических счетов). Фактически он объединяет две качест-

венно разнородные совокупности счетов бухгалтерского учета: первая из них включает счета для учета долгосрочных и оборотных активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, доходов, расходов и управленческие, т. е. класса 1-8, а вторая – забалансовые счета, т. е. класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить класс 9 из Общего плана счетов, и забалансовые счета дать к нему отдельным приложением.

Класс 8 Общего плана счетов включает 12 различных по экономическому содержанию счетов. Они образуют две разнородные группы: в первую входят счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет», 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей», а во вторую – счета 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 821 «Косвенные производственные затраты», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 823 «Общие затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты». Счета первой группы тесно связаны с розничной и оптовой торговлей и имеют весьма отдаленное отношение к управлению производством. Поэтому целесообразно их исключить из класса 8, а его переименовать в «Затраты».

В Общем плане счетов бухгалтерского учета счет 835 «Обслуживающие производства и хозяйства» целесообразно поместить после счета 812 «Вспомогательная деятельность», так как по экономическому содержанию они очень близкие и входят в состав одной группы бухгалтерских счетов. Кроме того, следует уточнить название класса 3, изменив его на «Собственный капитал и резервы», и уже упразднить счет 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету» по причине его ненужности в связи с завершением этого перехода.

Важно также отметить, что за последние 70 лет неоднократно менялись Типовые планы счетов бухгалтерского учета деятельности молдавских предприятий. Это обстоятельство объективно требует подготовки и утверждения Концептуальных основ их разработки. В них должны быть определены основополагающие принципы и положения, а также закреплён единый порядок формулирования названий синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учета. Они должны максимально точно (полностью) соответствовать названиям тех объектов, которые отражаются на них. Иначе говоря, при формулировании названий синтетических счетов и субсчетов в них следует предельно точно, конкретно и ясно указывать те объекты, которые планируют на них учитывать.

Строгое и постоянное соблюдение вышеуказанных Концептуальных основ на протяжении длительного времени позволит обеспечить сопоставимость счетов бухгалтерского учета, их Планов и экономической информации, а также существенно сократить расходы в будущем при подготовке новых нормативных актов. А это положительно отразится на теории и практике бухгалтерского учета, статистики, планирования, экономического анализа, аудита и контроля.

Практическое использование вышеизложенных предложений будет способствовать повышению качества и эффективности национальной системы бухгалтерского учета, улучшению информационного обеспечения хозяйственного управления и успешному развитию рыночной экономики.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : Закон Республики Молдова от 15 декабря 2017 г. № 22 // Monitorul oficial al Republicii Moldova. 2018. № 1–6.

2. Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета : Приказ министра финансов Республики Молдова от 6 августа 2013 г. № 119 // Monitorul oficial al Republicii Moldova. 2013. № 177–181.
3. Бухгалтерский финансовый учет / под ред. Ю. А. Бабаева. М. : Вузовский учебник, 2003. 525 с.
4. Золотарева Г. И., Денисенко Г. В. Бухгалтерский учет и анализ / Сиб. гос. аэрокосмич ун-т. Красноярск, 2015. 357 с.
5. Макарова Н. Н. Современные концепции формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета : монография. М. : Финансы и статистика, 2009.
6. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
7. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М. : Бухгалтерский учет, 2007.
8. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Развитие методологии учета и аудита затрат / Сиб. гос. аэрокосмич ун-т. Красноярск, 2010. 165 с.
9. Щербатюк В. В. Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах. Кишинев : Европейский университет Молдовы, 2016. 232 с.
10. Щербатюк В. В., Евдокимович В. И. Основы финансово-хозяйственного контроля. Кишинев : Европейский университет Молдовы, 2015. 239 с.

© Щербатюк В. В., 2018

ТРЕБОВАНИЯ ПО ОФОРМЛЕНИЮ СТАТЕЙ
для опубликования в сборнике научных трудов
«Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики»

Общие требования. Тексты представляются в электронном виде (формат Microsoft Office Word с расширением doc). Файлы со статьями в электронном виде высылаются по электронной почте по адресу: fedorenko2@mail.ru или astra07@inbox.ru. Достаточно отправить на один адрес.

Количество авторов одной статьи не более 5-ти. В одном номере сборника публикуется не более одной статьи автора и (или) двух статей этого же автора в соавторстве.

Объем статьи: 4–10 страниц (включая рисунки, таблицы и библиографические ссылки).

Параметры страницы: формат А4 (210×297). Поля: правое и левое – 2 см., верхнее и нижнее – 2,5 см.

Текст: шрифт – Times New Roman, размер 12 пт, межстрочный интервал – одинарный, межбуквенный и междусловный интервал – нормальный, перенос слов не допускается.

Не допускается (!) набирать тексты прописными (заглавными) буквами, жирным или подчеркнутым шрифтом, а также размещать все указанные элементы в рамках и имитировать оформления набора, выполняемого в журналах.

Абзацный отступ равен 0,5 см.

Индекс УДК предшествует названию статьи, соответствует заявленной теме и проставляется в верхнем левом углу листа.

Блок 1. Ниже по центру название статьи (жирным шрифтом 12 пт, прописными), ниже через строку – нежирным шрифтом 12 пт печатается фамилия и инициалы автора (ов), ниже место работы (учебы) автора(ов), через строку ниже, – аннотация (нежирным курсивом, 12 пт, минимум из 70–80 слов; аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала), ниже, через строку, ключевые слова (не более 6).

Блок 2. То же, что и блок 1, на английском языке.

Блок 3. Основной текст статьи размещается через пробел после блока 2.

В основном тексте статьи рекомендуется структурно выделять следующие части:

введение: постановка задачи, решаемая проблема по объекту исследования;

основная часть: обзор литературных источников по уже предложенным решениям (не менее 10) и предложения автора по решению поставленных задач;

заключение, в котором приводятся основные выводы о результатах исследования с акцентом на новизну результатов, эффективности их использования и др.

Блок 4. Библиографические ссылки на использованные источники должны отражать характер использованной информации. Рекомендуемое количество использованных источников – не менее 10. Ссылки оформляются числами, заключенными в квадратные скобки, например [1] – для электронных источников, [2, с. 6] – для печатных источников. Если ссылка содержит несколько источников, то оформляется следующим образом: [2; 3]. Библиографический список оформляется на русском языке по ГОСТ Р 7.0.5–2008 по требованиям, представленным ниже, в порядке их использования по тексту статьи и размещается через строку от подзаголовка «Библиографические ссылки» после основного текста.

Ниже, через строку после списка, указываются сведения об авторстве (выравнивание – по правому краю), например:

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2016

Формулы. Простые внутристрочные и однострочные формулы должны быть набраны без использования специальных редакторов – символами (шрифт Symbol). Специальные сложные символы, а также многострочные формулы, которые не могут быть набраны обычным образом, должны быть набраны в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. Набор математических формул в пределах всего текста должен быть единообразен:

- русские и греческие символы – прямым шрифтом,
- латинские – курсивом.
- размер обычного символа – 12 пт,
- крупный индекс – 10 пт,
- мелкий индекс – 9 пт,

- крупный символ – 11 пт,
- мелкий символ – 10 пт.

Формулы, набранные отдельными строками, располагают по центру.

В основном тексте статьи простые латинские, греческие или иные специальные символы **не должны (!)** набираться в редакторе формул.

Иллюстрации. Оформляются отдельным файлом с расширением tiff либо выполняются в редакторе Microsoft Word и размещаются в основном тексте. Используется сквозная нумерация арабскими цифрами обычным шрифтом без кавычек с выравниванием по центру, например:

Отступить одну строку от текста перед рисунком

Рис. 1. Название рисунка, под рисунком с выравниванием по центру,
шрифт Times New Roman 11
Отступить строку, 1 интервал

Иллюстрации могут быть сканированы с оригинала (в градациях серого с разрешением 150 dpi) или выполнены средствами компьютерной графики. Не принимаются цветные иллюстрации или с разрешением 300 dpi и более.

Таблицы должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11, например, Таблица 1, ниже – заглавие таблицы (набирается жирным шрифтом по центру). Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице, а в том случае, когда она имеет значительную ширину – на странице с альбомной ориентацией. Заголовки граф центрируются.

Отступить строку, 1 интервал

Таблица 1

Название таблицы

Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице.	В том случае, когда она имеет значительную ширину – на странице с альбомной ориентацией.
--	--

*При необходимости используйте пояснительные сноски ниже таблицы.

Отступить строку, 1 интервал

Материалы должны быть представлены на русском языке и включать:

- 1) индекс **УДК**;
- 2) название статьи (**ПРОПИСНЫМИ БУКВАМИ**);
- 3) **Имя, Отчество, Фамилию** автора (ов) (не более 3), место работы (учебы), e-mail одного или всех авторов;
- 4) место работы (учебы), город;
- 5) аннотация (резюме) на русском языке объемом не менее 70–80 слов (курсивом);
- 6) ключевые слова (курсивом);
- 7) основной текст, рисунки, таблицы;
- 8) библиографические ссылки (рекомендуется **не менее 10**) – оформленные согласно ГОСТ Р 7.0.5–2008.

К печатному варианту статьи необходимо приложить:

сведения об авторе:

- фамилия, имя, отчество (полностью);
- ученая степень, звание, должность;
- место работы;
- e-mail, телефон.

Статьи рецензируются. Отклоненные материалы не возвращаются.

Мнение авторов может не совпадать с мнением редакции.

Редакция вправе вносить в представленные материалы стилистические правки и сокращения.

Пример оформления статьи

УДК Times New Roman 12

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
№ 17. С. 7–14

Отступить строку, 1 интервал

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ, НЕ БОЛЕЕ 12 СЛОВ

ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. Б. Первый автор¹, В. Г. Второй автор², не более 5 авторов

шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

¹ Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, город, например,

¹ Сибирский государственный университет науки и технологий

имени академика М. Ф. Решетнева

Российская Федерация, 660037, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

² Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация. Шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал, выравнивать по ширине, абзацный отступ 0,5. Аннотация должна состоять минимум из 70–80 слов и включать следующие аспекты содержания статьи: предмет, тему, цель работы; метод или методологию проведения работы; результаты работы; область применения результатов; выводы. Аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала.

Отступить строку, 1 интервал

Ключевые слова: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.

Отступить строку, 1 интервал

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ НА АНГЛИЙСКОМ ЯЗЫКЕ

ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. В. Первый автор¹, V. G. Второй автор^{2*}, не более 5 авторов

Фамилии авторов в транслитерации (система BGN), шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

¹ Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс, например,

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

² Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс на английском языке

шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация на английском языке – 70–80 слов. Требования такие же, как и к русскоязычной аннотации. Не использовать страдательный залог! Рекомендуется подготавливать аннотацию после написания статьи, следуя содержанию и логике написания статьи!

Отступить строку, 1 интервал

Ключевые слова на английском языке: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.

Отступить строку, 1 интервал

Основной текст статьи. Шрифт Times New Roman 12, одинарный межстрочный интервал, абзацный отступ 0,5. Перенос слов не разрешается.

Подзаголовки: шрифт Times New Roman 12, жирный.

Страницы не нумеруются.

Отступить строку, 1 интервал

Библиографические ссылки

Отступить строку, 1 интервал

1. Если менее 3-х авторов и 3 автора: Вапник В., Червоненкис А. Теория распознавания образов. М. : Наука, 1974. 415 с.

2. Если более 3-х авторов Об эволюционных алгоритмах решения сложных задач оптимизации / А. В. Гуменникова, М. Н. Емельянова, Е. С. Семенкин и др. // Вестник СибГАУ. 2003. № 4 (10). С. 14–23.

3. Electronic textbook StatSoft [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fmi.uni-sofia.bg/fmi/statist/education/textbook/eng/glosa.html> (дата обращения: 10.1.2013).

4. Levendel Y. Reliability analysis of large software systems: Defect data modeling // IEEE Trans. Software Engineering, 1990. Vol. 16. P. 141–152.

5. Ковалев И. В. Система мультиверсионного формирования программного обеспечения управления космическими аппаратами : дис. ... д-ра техн. наук. Красноярск : КГТУ, 1997. 228 с.

6. Пат. 2246034 Российская Федерация, ^{МПК7} F 03 G 3/08. Маховичный накопитель / Гулиа Н. В. № 2003123507/06 ; заявл. 05.01.2001 ; опубл. 10.02.2005, Бюл. № 4. 8 с.

7. Титов Г. П. Выбор приборного состава системы определения геометрии крупногабаритной трансформируемой антенны // Решетневские чтения : материалы XV Междунар. науч. конф. (10–12 ноября 2011, г. Красноярск) : в 2 ч. / под общ. ред. Ю. Ю. Логинова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2011. С. 98–99.

Отступить строку, 1 интервал

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2016

Сведения об авторах на русском и английском языках оформляются на отдельном листе:

Фамилия, имя, отчество (полностью) – ученая степень, звание, должность; место работы, e-mail, телефон.

То же на английском языке.

