

МОЛОДОЙ

ISSN 2072-0297

СПЕЦВЫПУСК

Международная
научно-практическая конференция
«Учетно-аналитические аспекты
в управлении экономическим субъектом»
г. Тольятти

Учёный

ежемесячный научный журнал



Государственный
Хозяйственный

Его Императорскому Высочеству Великим
Князю Мекленбургскому Александровичу в 1900—1902

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИМПЕРАТОРСКИЙ БИЗЕС
ОТДЕЛ
ОТДЕЛ РУБЛЬ
Книжка Мекленбургскому Высочеству Великому
Князю Александровичу в 1900—1902

ПРИНУЖДЕННЫЯ
РАЗЪЯСНЕНИЯ

по поводу отчета
о войнѣ
японией.
Ген. Ад. Куропаткина
ЗАПИСКА
КРЕСТЬЯНСКОМУ ДѢЛУ

4.2
2014

ISSN 2072-0297

Молодой учёный

Ежемесячный научный журнал

№ 4.2 (63.2) / 2014

Спецвыпуск

Международная научно-практическая конференция
«Учетно-аналитические аспекты в управлении экономическим субъектом»
г. Тольятти

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Главный редактор: Ахметова Галия Дуфаровна, доктор филологических наук

Члены редакционной коллегии:

Ахметова Мария Николаевна, доктор педагогических наук
Иванова Юлия Валентиновна, доктор философских наук
Лактионов Константин Станиславович, доктор биологических наук
Сараева Надежда Михайловна, доктор психологических наук
Авдеюк Оксана Алексеевна, кандидат технических наук
Алиева Тарана Ибрагим кызы, кандидат химических наук
Ахметова Валерия Валерьевна, кандидат медицинских наук
Брезгин Вячеслав Сергеевич, кандидат экономических наук
Данилов Олег Евгеньевич, кандидат педагогических наук
Дёмин Александр Викторович, кандидат биологических наук
Дядюн Кристина Владимировна, кандидат юридических наук
Желнова Кристина Владимировна, кандидат экономических наук
Жуйкова Тамара Павловна, кандидат педагогических наук
Игнатова Мария Александровна, кандидат искусствоведения
Коварда Владимир Васильевич, кандидат физико-математических наук
Комогорцев Максим Геннадьевич, кандидат технических наук
Котляров Алексей Васильевич, кандидат геолого-минералогических наук
Кучерявенко Светлана Алексеевна, кандидат экономических наук
Лескова Екатерина Викторовна, кандидат физико-математических наук
Макеева Ирина Александровна, кандидат педагогических наук
Мусаева Ума Алиевна, кандидат технических наук
Насимов Мурат Орленбаевич, кандидат политических наук
Прончев Геннадий Борисович, кандидат физико-математических наук
Семахин Андрей Михайлович, кандидат технических наук
Сенюшкин Николай Сергеевич, кандидат технических наук
Ткаченко Ирина Георгиевна, кандидат филологических наук
Яхина Асия Сергеевна, кандидат технических наук

На обложке изображен граф Сергей Юльевич Витте (1849–1915) — русский государственный деятель, министр путей сообщения, министр финансов, председатель Комитета министров, председатель Совета министров.

Статьи, поступающие в редакцию, рецензируются. За достоверность сведений, изложенных в статьях, ответственность несут авторы. Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов материалов. При перепечатке ссылка на журнал обязательна. Материалы публикуются в авторской редакции.

АДРЕС РЕДАКЦИИ:

420126, г. Казань, ул. Амирхана, 10а, а/я 231. E-mail: info@moluch.ru; http://www.moluch.ru/.

Учредитель и издатель: ООО «Издательство Молодой ученый»

Тираж 1000 экз.

Отпечатано в типографии «Конверс», г. Казань, ул. Сары Садыковой, д. 61

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации средства массовой информации ПИ № ФС77-38059 от 11 ноября 2009 г.

Журнал входит в систему РИНЦ (Российский индекс научного цитирования) на платформе eLibrary.ru.

Журнал включен в международный каталог периодических изданий «Ulrich's Periodicals Directory».

Ответственные редакторы:

Кайнова Галина Анатольевна

Осянина Екатерина Игоревна

Международный редакционный совет:

Айрян Заруи Геворковна, *кандидат филологических наук, доцент (Армения)*

Арошидзе Паата Леонидович, *доктор экономических наук, ассоциированный профессор (Грузия)*

Атаев Загир Вагитович, *кандидат географических наук, профессор (Россия)*

Борисов Вячеслав Викторович, *доктор педагогических наук, профессор (Украина)*

Велковска Гена Цветкова, *доктор экономических наук, доцент (Болгария)*

Гайич Тамара, *доктор экономических наук (Сербия)*

Данатаров Агахан, *кандидат технических наук (Туркменистан)*

Данилов Александр Максимович, *доктор технических наук, профессор (Россия)*

Досманбетова Зейнегуль Рамазановна, *доктор философии (PhD) по филологическим наукам (Казахстан)*

Ешиев Абдыракман Молдоалиевич, *доктор медицинских наук, доцент, зав. отделением (Кыргызстан)*

Игисинов Нурбек Сагинбекович, *доктор медицинских наук, профессор (Казахстан)*

Кадыров Кутлуг-Бек Бекмуратович, *кандидат педагогических наук, заместитель директора (Узбекистан)*

Козырева Ольга Анатольевна, *кандидат педагогических наук, доцент (Россия)*

Лю Цзюань, *доктор филологических наук, профессор (Китай)*

Малес Людмила Владимировна, *доктор социологических наук, доцент (Украина)*

Нагервадзе Марина Алиевна, *доктор биологических наук, профессор (Грузия)*

Прокопьев Николай Яковлевич, *доктор медицинских наук, профессор (Россия)*

Прокофьева Марина Анатольевна, *кандидат педагогических наук, доцент (Казахстан)*

Ребезов Максим Борисович, *доктор сельскохозяйственных наук, профессор (Россия)*

Сорока Юлия Георгиевна, *доктор социологических наук, доцент (Украина)*

Узаков Гулом Норбоевич, *кандидат технических наук, доцент (Узбекистан)*

Хоналиев Назарали Хоналиевич, *доктор экономических наук, старший научный сотрудник (Таджикистан)*

Хоссейни Амир, *доктор филологических наук (Иран)*

Шарипов Аскар Калиевич, *доктор экономических наук, доцент (Казахстан)*

Художник: Евгений Шишков

Верстка: Павел Бурьянов

СОДЕРЖАНИЕ

<p style="text-align: center;">Подготовка учетно-аналитических работников: новые требования и перспективы</p> <p>Васильчук К.С. Место и роль программной инженерии при определении пороговых значений мониторинга эффективности деятельности российский вузов.....1</p> <p>Савенкова Т.И. Высшее образование в Эстонии..... 5</p> <p>Туулик К. Высшее образование на русском языке за рубежом..... 9</p> <p style="text-align: center;">Современное состояние и тенденции развития учетных систем в российской и международной практике</p> <p>Афанасьев С.А. Амортизация как внутренний источник инвестиций для обновления основных средств.....13</p> <p>Быстрова Е.С. Аутсорсинг бухгалтерских услуг и его роль в стратегическом управлении16</p> <p>Вершинин В.П. Традиционные подходы в хозяйственном учете и финансовой отчетности..... 20</p> <p>Гусейнова А.А., Ткачева Ю.А. Эффективная взаимосвязь финансового и управленческого учёта в системе управления предприятием.....22</p> <p>Зубкова А.А. Основные средства: МСФО для малого и среднего бизнеса25</p>	<p>Зубкова А.А. Проблематика учета поступления основных средств по российским и международным стандартам финансовой отчетности..... 27</p> <p>Ибрагимов Э.А. Сравнительная характеристика учета денежных средств по российским и международным стандартам29</p> <p>Иванова А.В. Учет финансовых результатов согласно российским и международным стандартам32</p> <p>Кадаева Ю.Ю. Риск-ориентированный подход к управленческому учету как инструменту внутрифирменного менеджмента35</p> <p>Кадаева Ю.Ю. Разработка стандартов трансфертного ценообразования в системе управленческого учета, с целью обеспечения информацией субъектов и объектов внутрифирменного менеджмента в период перехода на МСФО38</p> <p>Каныгина О.И. Сравнение международных и национальных норм и правил по учету материально-производственных запасов..... 40</p> <p>Касимова Е.А. Отчет о движении денежных средств: способы составления, анализ и внутренний контроль44</p> <p>Кузьмин А.А. Совершенствование учета расчетов по оплате труда.....47</p> <p>Кямякова Ю.Ю. Сравнительная характеристика ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» и МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» 50</p>
---	--

Лежепекова К.В. Особенности учета деятельности субъектов малого предпринимательства без образования юридического лица53	Касимова Е.А. Контрольно-кассовая техника и административная ответственность за ее неприменение.....96
Ноздрин А.В. Применение МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отечественной практике56	Ланцова А.Д. Организация системы внутреннего контроля расходов на оплату труда организации как необходимая составляющая эффективного управления99
Пономаренко А.А., Юрина В.С. Учет обязательств по российским и международным стандартам при расчетах с поставщиками и подрядчиками.....59	Пономаренко А.А. Взаимосвязь внутреннего контроля и учетной политики 102
Савинова С.С., Юрина В.С. Различия российских и международных стандартов финансовой отчетности в области расчетов с персоналом по оплате труда63	Савенков Л.Д. Особенности построения системы внутреннего контроля экономических субъектов с учетом TQM 105
Семёнова Ю.Н. Модель трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО.....66	Трофимов Н.П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы 108
Син К.Ю. Особенности материального стимулирования в системе учета оплаты труда.....68	Япринцева Т.Ю., Крупина И.Г. Инвентаризация как средство предотвращения экономических правонарушений..... 113
Фомина А.Н. Управленческий учет движения денежных потоков на предприятии 70	Новые подходы к оценке и обеспечению экономической безопасности субъектов рынка
Шамова А.Ю. Основополагающие аспекты учета основных средств по МСФО73	Васильчук К.С. Средства аутентификации и идентификации безопасности в корпоративной информационной системе 118
Яранцева С.А. Теоретические основы управления затратами хозяйствующих субъектов на основе попроцессного бюджетирования.....76	Дивеева С.А. Эффективность ценообразования как фактор конкурентоспособности предприятия 121
Контроль в управленческой инфраструктуре экономических субъектов	Закаткина Д.В. Система управления рисками предприятий сферы услуг 125
Авакян Ю.А. Контроль налогообложения доходов на предприятиях, применяющих упрощенную систему налогообложения.....79	Захарова Т.Н., Сафиуллина Л.С. Региональные программы развития малого и среднего предприятия как элемент экономической безопасности субъекта рынка и региона в целом 128
Адушева А.Ю., Насакина Л.А. Методика аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики.....82	Иванова А.В. Анализ и аудит прибыли от продаж 130
Буцыкова Д.С., Курузц Ю. Интегрированная информационная система внутреннего контроля.....86	Кямякова Ю.Ю. О необходимости проведения налогового анализа и оптимизации налогообложения 132
Воробьева Е.Н. Мониторинг состояния расчетов с контрагентами.....89	Надырова А.А. Особенности возмещения и оптимизация платежей по НДС организацией 134
Дивеева С.А. Проблемы организации системы внутреннего контроля в кооперативах92	Ноздрин А.В. Анализ трудового потенциала..... 137

Орлова В.С. Поиск резервов снижения затрат на материальные ресурсы 141	Семёнова Ю.Н. Особенности финансового анализа отчетности, сформированной согласно МСФО..... 150
Ревякина М.А. Оценка вероятности банкротства на примере ООО «ВОЛАНД-КС» 144	Трофимов Н.П. Влияние справедливой стоимости на инвестиционную привлекательность экономического субъекта 152
Свешников Н.Г. Принятие управленческих решений на основе показателей оценки стоимости бизнеса, основанных на доходном подходе 146	Шустрова П.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегического управленческого решения ... 154

Подготовка учетно-аналитических работников: новые требования и перспективы

Место и роль программной инженерии при определении пороговых значений мониторинга эффективности деятельности российских вузов

Васильчук Ксения Степановна, студент

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования Национальный исследовательский университет «МИЭТ» (г. Москва)

В статье обосновываются потребность в создании программных систем, а также необходимость в специалистах программной инженерии — разработчиков системы контроля за социальными и экономическими показателями деятельности образовательного учреждения.

Ключевые слова: программная инженерия, эффективность деятельности вузов, пороговые значения, мониторинг

Для решения задач мониторинга за деятельностью образовательных учреждений, необходимы различные математические модели, позволяющие оценить уровень риска и социально-экономическую эффективность образовательной услуги по каждому направлению (профилю) образовательной деятельности. Обязательность мониторинга эффективности деятельности образовательных организаций высшего образования была нормативно закреплена в Федеральном законе от 29 декабря 2012 года №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», в распоряжении Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2012 г. №2620-р «Изменения в отраслях социальной сферы, направленные на повышение эффективности образования и науки» и в постановлении Правительства Российской Федерации от 5 августа 2013 г. №662 «Об осуществлении мониторинга системы образования». Контроль со стороны государственных органов за деятельностью образовательных учреждений в течение всего периода оказания образовательной услуги (начиная с периода работы приемной комиссии и заканчивая процедурами контроля за трудоустройством выпускников), необходимость разработки конкурентной стратегии деятельности образовательного учреждения, а также обеспечение образовательного процесса необходимыми ресурсами (кадровыми, материальными и т.д.), требует создания программных систем, настолько больших и сложных, что для этого требуется участие слаженных команд разработчиков различных специальностей и квалификаций. Для целей создания такой системы, необходимы специалисты программной инженерии, которые, на осно-

вании данных, полученных из различных источников (например, расчет среднего уровня заработной платы ППС, соотношение средней заработной платы ППС и средней заработной платы по региону, оценка кадровой обеспеченности образовательного процесса, на основе анализа соотношения между количеством преподавателей и студентов и другие), смогут разработать систему контроля за социальными и экономическими показателями деятельности образовательного учреждения.

Практика показывает, что аналогичные системы разрабатываются и применяются долгие годы, развиваясь от версии к версии, претерпевая на своем «жизненном пути» множество изменений: улучшение существующих функций, добавление новых и удаление устаревших возможностей для работы в новой среде, устранение дефектов и ошибок.

Данные системы позволяют оптимизировать не только учебный процесс, но, и оценить необходимость и эффективность расходов на содержание отдельных департаментов и служб образовательного учреждения. Для примера можно привести один узкий аспект: комплектование фонда библиотеки. Как и в других сферах человеческой деятельности, управление библиотекой осуществляется в условиях действия двух факторов: 1. ограниченности ресурсов; 2. неопределенности последствий принимаемых решений. Проблемы ресурсной составляющей характерны для многих образовательных учреждений, это: дефицит финансовых средств на пополнение фондов библиотеки, недостаточная численность персонала, малые площади, отсутствие специализированных программных

продуктов, а также ограниченный каталог доступных для приобретения изданий.

Второй момент заключается в слабой прогнозируемости изменений внешней среды библиотеки, то есть тех факторов, на которые библиотека влиять не может. Например, отсутствует уверенность: в количестве абитуриентов, зачисленных на первый курс; в неизменности числа студентов, следовательно, числа читателей; в том, что учебный процесс образовательного учреждения не подвергнется изменениям, в силу которых какая — то часть фонда окажется невостребованной, другая, напротив, недостаточной; что вместо используемого библиотекой издания не появится другое, которому отдаст предпочтение кафедра, и пр. С высокой степенью неопределенности происходит комплектование фонда научной литературы. Аналогичные проблемы возникают с необходимостью оборудования учебных аудиторий и лабораторий, приобретением компьютерной техники, программного обеспечения и др.

Для решения указанных проблем, требуется система, которая позволит планировать, оценивать и прогнозировать все этапы жизненного цикла образовательной услуги. В экономической области большинство задач планирования многовариантно и отыскание наиболее эффективного решения путем прямого перебора всех возможных вариантов требует затрат соответствующих ресурсов. Поэтому возникает необходимость использования экономико-математических методов, позволяющих находить оптимальные или рациональные решения наиболее коротким и наименее трудоемким путем. Определение задачи линейного программирования заключается в нахождении максимума или минимума целевой линейной функции от нескольких переменных при заданных дополнительно ограничениях для этих переменных.

В общем виде математическая модель ЗЛП имеет вид

$$f(x) = \sum_{j=1}^n c_j x_j \rightarrow \max(\min) \quad (1)$$

при ограничениях

$$\sum_{j=1}^n a_{ij} x_j \leq b_i, \quad i = 1, \dots, m;$$

$$x_j \geq 0, \quad j = 1, \dots, n.$$

Необходимо найти наиболее лучший выбор значений переменных x_1, \dots, x_n , при которых целевая функция принимает оптимальное решение (максимальное или минимальное).

Например, при рассмотрении первого этапа жизненного цикла образовательной услуги: набор абитуриентов (Приемная комиссия), формируется задача о выборе соответствующего варианта набора абитуриентов по профилям в системе высшего профессионального образования. Можно предложить условный пример прогнозирования выбора наиболее эффективного варианта организации набора для кафедры «Кафедра информатики и программного обеспечения вычислительных систем (ИПОВС)», направление 231000 «Программная инженерия» (бакалавриат и магистратура). Рассматривались следующие профили, которые могут быть сформированы в условиях данной кафедры: Бакалавриат: 231000 «Программная инженерия», профиль: «Разработка программно-информационных систем» (4 года) — P_1 ; Магистратура: 231000 «Программная инженерия», программа: «Разработка программно-информационных систем» (2 года) — P_2 ; Бакалавриат: 231000 «Программная инженерия», профиль: «Программные технологии распределенной обработки информации» (4 года) — P_3 ; Магистратура: 231000 «Программная инженерия», программа: «Программное обеспечение автоматизированных систем и вычислительных комплексов» (2 года) — P_4 ; Магистратура: 231000 «Программная инженерия» профиль: «Программное обеспечение телекоммуникационных систем» совместно с кафедрой «Телекоммуникационные системы» (2 года) — P_5 .

Необходимо определить количество абитуриентов по каждому профилю, на подготовку которых требуются ресурсы (материальные, финансовые, учебные) следующих видов: R_1, R_2, R_3 .

Количество ресурсов, необходимых на подготовку одного обучающегося по соответствующему профилю, приводится в табл. 1.

На подготовку обучающегося по профилю P_1 требуется 0,25 относительных единиц, по профилю P_2 —0,15 относительных единиц, по профилю P_3 —0,17 относительных единиц, по профилю P_4 —0,23 относительных единиц, по профилю P_5 —0,2 относительных единиц.

Таблица 1. Количество ресурсов, необходимых на подготовку одного студента (магистранта) по соответствующему профилю

Ресурс	Профиль 1	Профиль 2	Профиль 3	Профиль 4	Профиль 5	Ограничения	
	P_1	P_2	P_3	P_4	P_5		
R_1	0,2	0,15	0,25	0,22	0,18	\leq	S_1
R_2	0,3	0,2	0,15	0,18	0,17	\leq	S_2
R_3	0,15	0,25	0,18	0,2	0,22	\geq	S_3

Определить, в каком количестве осуществлять набор абитуриентов каждого профиля по критерию минимизации затрат на подготовку специалиста при данных ограничениях на ресурсы.

Математическая модель. Пусть: x_1 — количество абитуриентов, поступающих на обучение по направлению Бакалавриат: 231000 «Программная инженерия», профиль: «Разработка программно-информационных систем» (4 года); x_2 — количество абитуриентов, поступающих на обучение в магистратуру: 231000 «Программная инженерия», программа: «Разработка программно-информационных систем» (2 года); x_3 — количество абитуриентов, поступающих на обучение по направлению Бакалавриат: 231000 «Программная инженерия», профиль: «Программные технологии распределенной обработки информации» (4 года); x_4 — количество абитуриентов, поступающих на обучение в магистратуру: 231000 «Программная инженерия», программа: «Программное обеспечение автоматизированных систем и вычислительных комплексов» (2 года); x_5 — количество абитуриентов, поступающих на обучение в Магистратуру: 231000 «Программная инженерия» программа: «Программное обеспечение телекоммуникационных систем» совместно с кафедрой «Телекоммуникационные системы» (2 года).

Тогда целевая функция будет иметь вид

$$F = 0,25x_1 + 0,15x_2 + 0,17x_3 + 0,23x_4 + 0,2x_5 \rightarrow \min \quad (2)$$
 при ограничениях

$$\begin{cases} 0,2x_1 + 0,15x_2 + 0,25x_3 + 0,22x_4 + 0,18x_5 \leq S_1; \\ 0,3x_1 + 0,2x_2 + 0,15x_3 + 0,18x_4 + 0,17x_5 \leq S_2; \\ 0,15x_1 + 0,25x_2 + 0,18x_3 + 0,2x_4 + 0,22x_5 \geq S_3; \\ x_1 \geq 0; x_2 \geq 0; x_3 \geq 0; x_4 \geq 0; x_5 \geq 0. \end{cases}$$

Существуют различные методы решения задач линейного программирования. В табличном процессоре Microsoft Excel для этой цели предназначен инструмент *Поиск решения*, в котором используется итерационный способ подбора параметров целевой функции. Применение этого инструмента позволяет получить результат с высокой точностью.

Независимо от того, какой критерий выбирается при оптимизации, «наилучшему» варианту управляющего решения всегда соответствует минимальное или максимальное значение выбранного показателя качества функционирования системы.

Такой подход, являясь одним из способов учета совокупности противоречивых целевых установок, означает сведение задачи векторной оптимизации к скалярной.

Обычно в таких случаях используется результирующая скалярная функция

$$K_{рез} = f_{рез}(k_1, k_2, \dots, k_m) = f_{рез}(K), \quad (3)$$

где $K_{рез}$ — скалярная величина, называемая результирующим (обобщенным) показателем качества; $f_{рез}(k_1, k_2, \dots, k_m)$ — некоторая вполне определенная функция

показателей качества k_1, k_2, \dots, k_m , называемая результирующей целевой функцией, вид которой выбирается исходя из назначения системы. Например, иногда оказывается целесообразным полагать, что

$$K_{рез} = \lambda_1 k_1 + \lambda_2 k_2 + \dots + \lambda_m k_m \quad (4)$$

где λ_i — весовые коэффициенты, удовлетворяющие условиям

$$\lambda_i > 0, \quad \sum_{i=1}^m \lambda_i = 1.$$

Найти $K_{рез}$ при некоторой фиксированной комбинации $(\lambda_1, \dots, \lambda_m)$ весовых коэффициентов.

Для обоснования решений, которые имеют устойчивый набор факторов влияния на исследуемую функцию, но меняющуюся (вероятную) степень изменения факторов используют аппарат корреляционно-регрессионного анализа.

Все эти методы увязываются в методике обоснования решений через исследование операций. Социально-экономическая система является многоцелевой системой. В ряде случаев решается несколько взаимосвязанных, а порой взаимопротиворечащих друг другу целей. В этих случаях могут применяться методы многокритериальной оптимизации. Однако практически эти ситуации решаются путём проведения серии расчётов, каждый из которых ориентирован на достижение определённого критерия. Выбор наилучшего из них в данных условиях проводится руководителем.

Удельный вес решений, обоснованных методами оптимизации, позволяет судить о том, в какой мере управление данным объектом или определённая подсистема ориентированы на достижение оптимальности управления.

В условиях, при которых качество подготовки выпускников, будет определяться с учетом единого реестра выпускников вузов, позволит не только контролировать возможность использования недействительных дипломов, но и определять «успешность» выпускника. Рейтинги «успешности» выпускников за рубежом существуют давно — например, Financial Times ежегодно публикует глобальный рейтинг учебных заведений в сфере бизнеса и экономики Global MBA Ranking. При этом учитывается процент трудоустраиваемости (в течение трех месяцев после выпуска), средняя зарплата за год и за три года, повышение в должности и процентный рост зарплаты в течение года. Рейтинг также учитывает процентное соотношение соискателей, которые были трудоустроены с помощью учебного заведения или трудоустроились самостоятельно.

В этой связи, существует настоятельная необходимость для российских образовательных учреждений, построения информационной системы, которая, в настоящий момент, должна систематизировать и анализировать не только процедуры прогнозирования количества абитуриентов, «прослеживать», осуществляя «сквозной контроль» за процессом обучения каждого студента (магистранта), с учетом трудоустройства и степенью «успешности» каж-

дого выпускника. В настоящий момент необходима систематизация персональных сведений о всех выпускниках (паспортные данные, ИНН, сведения системы обязательного пенсионного страхования), которые позволят с достаточной точностью установить, чем занимаются бывшие студенты. В программный продукт также необходимо включить «блок» для проведения мониторинга «особых» категорий выпускников (бывшие учащиеся, трудоустроенные на предприятия оборонно-промышленного комплекса, завершившие обучение по целевому приему, особо нуждающиеся в социальной защите (из числа детей-сирот и оставшихся без попечения, лица с ограниченными возможностями).

Таким образом, принимая во внимание расширение критериев мониторинга и индивидуализацию подхода,

к вузам в зависимости от их отраслевой и территориальной принадлежности, введение компонента, учитывающего социально-экономические условия деятельности вуза, а также, что территориально — дифференцированный подход позволит оценить способность к развитию вузов, находящихся в различных стартовых социально-экономических условиях, объективно сопоставить качество университетского менеджмента и эффективность использования бюджетных средств, на примере одного проекта: «Мониторинг социально-экономической эффективности деятельности вуза», можно сделать вывод, о необходимости подготовки студентов по направлению: «Программная инженерия», что позволит обеспечить подготовку остро востребованных высококвалифицированных кадров.

Литература:

1. Федеральный закон от 29 декабря 2012 года №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации».
2. Васильчук О. И. Средства компенсации угроз и аудита безопасности корпоративных информационных систем// Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2013. №4 (30). с. 127–131.
3. Гагарина Л. Г. Алгоритмы и структуры данных// учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям: 080801 «Прикладная информатика в экономике», 230105 «Программное обеспечение вычислительной техники и автоматизированных систем»/Л. Г. Гагарина, В. Д. Колдаев. Москва, 2009.
4. Гагарина Л. Г., Дорогов В. Г., Захаркина В. Н. Методика оценки эффективности деятельности центров коллективного пользования// Оборонный комплекс — научно-техническому прогрессу России. 2012. №1. с. 81–85.
5. Гагарина Л. Г., Колдаев В. Д. Использование информационных технологий при моделировании индивидуальных образовательных траекторий ВУЗа // Оборонный комплекс — научно-техническому прогрессу России. 2010. №4. с. 99–103.
6. Колдаев В. Д. Моделирование индивидуального образовательного маршрута студента в учебном процессе ВУЗа// Сибирский педагогический журнал. 2012. №3. с. 68–72.
7. Чаплыгин Ю. А., Королев М. А. Учебные центры в системе элитного технического образования// Машиностроение и инженерное образование. 2005. №1. с. 47–52.
8. Шлегель О. А., Васильчук О. И., Лукоянова А. С. Моделирование процесса формирования набора информационных услуг предприятия сервиса // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2012. №5. с. 89–93.
9. Шлегель О. А., Васильчук О. И., Лукоянова А. С. Эффективность, организация услуг образовательного учреждения // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2012. №26. с. 94–97.

Высшее образование в Эстонии

Савенкова Татьяна Ивановна, доктор экономических наук, профессор
Университет прикладных наук по предпринимательству, г. Таллинн (Эстонская республика)

Higher education in Estonia

Savenkova Tatyana Ivanovna., doctor of economics, professor
Estonian Entrepreneurship University of Applied Sciences, Tallin (Estonian Republic)

В статье описывается возможность получения инновационного образования в Эстонии (странах Европейского Союза) на русском языке. Отмечается, что программы основаны на реальных потребностях рынка труда, что создает условия и возможность обучения для работающих и семейных людей, позволяет соотечественникам получить диплом европейского образца и учиться на русском языке.

Ключевые слова: управление образовательным процессом, инновационное образование, диплом европейского образца.

Глобализация экономики, постоянные изменения социально-экономической ситуации в стране и мире и, как следствие, изменения на рынке труда актуализируют проблемы связанные с профессиональным и личностным самоопределением. Расширение экономических свобод, вариативность и альтернативность образования в современном обществе обуславливают и позволяют выбирать, что учить и где учиться.

В разных странах ЕС образовательные системы могут различаться, однако практически везде среднее образование в государственных школах бесплатно, но закрыто для иностранцев не резидентов, элитные гимназии и частные школы — пансионаты — платные. Высшее образование включает бакалаврское и магистерское образование и др. Диплом о высшем образовании можно получить практически в любой стране. Существует несколько способов для соотечественников, россиян получить высшее образование бесплатно за границей и на любом направлении. Однако все они связаны с той или иной формой безвозмездной финансовой помощи или от учебного заведения, или государства, или частного, или общественного фонда и др.

Бесплатное высшее образование можно получить в отдельных регионах Германии, Австрии, Греции, Дании, Италии, Норвегии, Финляндии, Франции, Чехии, Швеции и др. Если у вас есть потенциальный работодатель в Вашей стране или за границей и он готов оплатить ваше обучение, то это обстоятельство даёт вам много дополнительных возможностей и преимущества перед другими соискателями. Однако, есть и другие формы финансовой помощи для тех, кто хочет получить бесплатное образование. Это получение грантов и различных стипендий

• Гранты — термин, обозначающий любую безвозмездную финансовую помощь на определенные цели, не подразумевающую возвращение соискателем полученных денежных средств. Присуждаются одновременно,

для повторного получения гранта требуется повторное участие в конкурсе.

• Стипендии — форма безвозмездной финансовой помощи, которые позволяют полностью или частично покрыть стоимость обучения и (или) проживания. Различают следующие виды: за таланты и достижения, демографические, по приоритетной специальности, институциональные, исследовательские. Эта форма финансовой помощи позволяет получить образование и в магистратуре или докторантуре или реализовать исследовательский проект. В зависимости от программы обучения, может предоставляться финансирование расходов на проживание от нескольких месяцев до нескольких лет со скидкой или без скидки стоимости обучения.

• Ассистентура — форма финансовой помощи также как и исследовательские стипендии доступна только студентам докторантуры, реже — магистратуры. Она предполагает, что студент получает на обучение скидку или зарплату, подрабатывая в свободное от учебы время в качестве ассистента профессора.

Финансовую помощь проще получить для студентов магистратуры и докторантуры из европейских и третьих стран, по различным программам, например:

1. Erasmus — создает условия для студентов высших школ и научно-исследовательских институтов пройти период интегрированного обучения в другой стране, участвующей в программе «Обучение на протяжении всей жизни».

2. Nordplus — поддерживает мобильность и сотрудничество ВУЗов.

3. ErasmusMundus — стимулирует улучшение качества высшего образования в Европе и углубление межкультурного взаимопонимания путем сотрудничества с третьими странами и организации высококачественного обучения.

В государственных вузах, которые и предлагают образование за рубежом бесплатно, преподавание обычно ве-

дется на национальном языке, так что для поступления придется или сдавать экзамены, или предъявить сертификат о прохождении международного языкового теста GMAT, TOEFL или IELTS. Важнейшее условие практически во всех случаях и везде — иностранный язык требуется на высоком уровне.

В Эстонии различают общее среднее образование, среднее профессиональное образование и высшее образование. Среднее образование — это 12 лет учебы. После средней школы абитуриенты поступают в высшие учебные заведения, конкурируя на места в университетах. Существует два типа высших учебных заведений: университеты и прикладные высшие учебные заведения. Отличие между ними состоит в том, что согласно Закону в университетах обучение ведется на всех 3 уровнях высшего образования (бакалавры, магистры и доктора) по различным направлениям, в прикладных высших учебных заведениях две ступени образования (бакалавры и магистры). В целом Эстонии предлагают более 100 программ обучения на степень бакалавра, магистра и доктора.

Эстония, интегрированная в Евросоюз, ведет активный обмен преподавателями в виде стажировок. Ведётся обмен студентами между европейскими вузами и один из семестров обучения студент может пройти обучение по программам Евросоюза в другом европейском университете. По окончании высшего образования в Эстонии присваиваются следующие квалификации:

- первая стадия — диплом о прикладном высшем образовании, диплом степени бакалавра (уровень образования один и тот же);
- вторая стадия — степень магистра или диплом по определенной специальности, где существуют свои правила, а степень магистра не выдается;
- третья стадия включает степень доктора.

Дипломы о высшем образовании, полученные в Эстонии, признаются всеми странами Европейского союза, куда входит страна. В организации образования Эстония следует Болонскому процессу: бакалавр (3 года) — магистр (2 года) — доктор (4 года). Высшее образование в Эстонии основывается на соответствующем законодательстве: Закон об образовании, Закон об университетах, Закон о прикладных высших учебных заведениях, Закон о частной школе и др.

Высшее образование в ЭР можно получить в самом известном государственном Тартуском университете и в самом быстро растущем Таллинском университете, специализирующемся на социальных и гуманитарных науках. В этих ВУЗах студенты могут учиться не только на английском или эстонском, но и на русском с постепенным переходом на английский или эстонский. В состав Таллинского университета входит и Балтийская школа кинематографии.

Технологический университет в Таллине специализируется на преподавании технических, инженерных дисциплин и предлагает на эстонском и английском языке программы в области международных отношений и бизнеса.

Эстонская академия искусств, Эстонская академия музыки и театра, Эстонская академия естественных наук — тоже как государственные вузы Эстонии преподают только на государственном, эстонском языке.

В настоящее время в Эстонии работают публично или общественно-правовые университеты (бывшие государственные) и частные. Кроме того, существует система колледжей при университетах (например, при Таллинском), где проводится обучение только на 1 ступени высшего образования. Преподавание ведется на эстонском, английском, русском (в основном в частных школах) языках.

Частные вузы Эстонии — Estonian Business School и Университет прикладных наук по предпринимательству (ЭУПНП) специализируются на бизнес-образовании. Университеты ведут активный приём зарубежных студентов. Обучение иностранных студентов ведётся в основном на английском языке и только в Университете Mainor — Эстонском университете прикладных наук по предпринимательству (ЭУПНП) можно обучаться, написать и защитить диплом на русском языке.

Получать высшее образование в Эстонии иностранцу целесообразно по ряду причин:

- простая и прозрачная система поступления и приема,
- международное признание дипломов,
- достаточно широкое использование русского и английского языков,
- бесплатный доступ в Интернет, WiFi покрывает практически всю страну, развитая система поддержки студентов,
- хорошее соотношение цены и качества,
- достаточно безопасная и стабильная среда проживания.

Работать иностранным студентам во время учебы в Эстонии разрешается, если это не мешает занятиям.

По научно-исследовательским программам финансируемых Евросоюзом, частными компаниями эстонские университеты работают вместе с зарубежными университетами, подавая заявки на гранты и конкурсы совместно. В настоящее время особого внимания заслуживает работа по активному привлечению выпускников бакалавров и специалистов на магистерские программы, а на на этих программах следует вести активный международный обмен и зарубежные стажировки для повышения уровня подготовки магистров.

В рамках единого европейского пространства высшего образования в Эстонии продолжается процесс сближения и гармонизации систем образования стран Европы. Основные положения Болонской декларации, ориентированной на активизацию европейской системы высшего образования позволили:

- принять систему сопоставимых степеней
- ввести двухцикловое обучение
- внедрить европейскую систему перезачета зачетных единиц (система кредитов)

- развить мобильность учащихся (на базе выполнения двух предыдущих пунктов)
- расширить мобильность преподавательского персонала
- содействовать европейскому сотрудничеству в обеспечении качества с целью разработки сопоставимых критериев и методологий
- внедрить внутривузовские системы контроля качества образования и привлечение к внешней оценке деятельности вузов студентов и работодателя.

В стране существует система государственного заказа на подготовку специалистов. Ежегодно Министерство образования заключает договора с университетами на основе базовой стоимости учебного места которая определяется правительством каждый год, на различные направления имеются определенные коэффициенты. Частные вузы также могут претендовать на государственный заказ.

На государственных местах могут учиться только студенты дневного отделения, т. е. студент должен ежегодно как минимум 30 кредитных пунктов из 40 возможных. В случае неполного освоения программ студент переводится на платное обучение.

В Эстонии платное обучение ведется не только в частных вузах, но и в публичных университетах и прикладных вузах. И в Эстонии, и в ЕС в целом, существует несколько схем получения стипендии иностранными студентами на обучение, особенно на степень магистра и доктора. Одной из них является обучение в рамках программы Erasmus Mundus. Существует программа поддержки родственных народов, гранты на проведение краткосрочных исследований, изучение эстонского языка и культуры, и пр. Самостоятельно вузы предлагают стипендии на обучение, основанные на академических успехах соискателей. Обучающиеся в магистратуре и докторантуре, получают поддержку через программу DoRa от структурных фондов ЕС.

Для оценки качества образования в Эстонии используется стандарт высшего образования. Стандарт является общим рамочным стандартом высшего образования, где регламентируется количество кредитных пунктов по каждой программе, общее количество часов на практические занятия (для программ прикладного высшего образования), объем научной работы, требования к преподавателям (например, для программы подготовки бакалавра необходимо, чтобы не менее 50 проц учебных часов программы проводилось преподавателями с докторской степенью).

Выдача разрешения на образовательную деятельность — лицензирование проводится только для частных вузов всех типов и курсов, имеющих длительность более 120 часов. В частных вузах лицензируется отдельно каждая программа (не в целом вуз), в лицензии указываются все программы, по которым вуз может проводить обучение и место — город, где вуз может проводить обучение. Лицензии выдаются на срок, например, если программа трехлетняя, то обычно лицензия выдается на 3 года.

Для получения лицензии на реализацию программы бакалавра, магистра университет или прикладной вуз должен предоставить данные о материальной базе, письменное согласие на ведение конкретных дисциплин по программам вуза будущих преподавателей и др. Стандартом высшего образования установлено, что 50 процентов учебной нагрузки по программе должны иметь преподаватели вуза. Вузы могут выдавать государственные дипломы только после положительной аккредитации. Процесс аккредитации вузов Эстонии состоит из этапов — самоанализ (внутренняя система оценки качества, которая должна быть в университете), внешняя оценка качества, проводимая международной экспертной комиссией и совершенствование.

В Эстонии существует 2 типа аккредитации: аккредитация программ и институциональная аккредитация. В Эстонии три вида аккредитации: полная, условная и не аккредитация учебных программ. Выдача государственных дипломов связана с аккредитацией программ, а не вуза как целого. Существуют определенные трудности для старта институциональной аккредитации, т. к. например, вуз имеет аккредитованные программы, а институционально не может получить удовлетворительную оценку и др.

В Эстонии русский язык имеет статус иностранного. Закон Эстонской Республики «О государственном языке» 1995 года закрепил за эстонским языком статус единственного государственного языка. В соответствии с этим законом русский является иностранным и одним из языков национальных меньшинств и его использование можно структурировать в четырёх основных разновидностях:

- русский как родной — для русскоговорящих
- русский как иностранный — для коренных жителей
- русский для детей соотечественников, обучающихся в национальных школах
- для занятых бизнесом.

Русский язык в Эстонии востребован как язык делового общения, и межкультурной коммуникации и бизнеса. Он изучается как язык бизнеса, язык клиента, язык для получения информации и профессиональных знаний.

Эстонский университет прикладных наук по предпринимательству — инновационное учреждение, которое заслуживает особого внимания. В этом ВУЗе обучение происходит на дневном и или заочном отделениях на государственном, русском и английском языках. Университет ценит совместную работу с бизнесом благодаря чему программы всегда основаны на реальных потребностях рынка труда, создает условия и возможность обучения для работающих и семейных людей, позволяет соотечественникам получить диплом европейского образца и учиться на русском языке. Этот университет начал свою деятельность осенью 1992 года. До 2000 года университет носил имя Школы экономики Майнор (ШЭМ). Это была одна из первых частных школ Эстонии и имела права обучения на уровне высшего образования по четырем спе-

циальностям — управление бизнесом, финансовое управление, маркетинговое управление и психология на базе 3-летней программы, соответствующий Болонскому соглашению. В марте 1999 года добавилась новая специальность — инфо-технология.

Быстрый рост числа студентов в ВУЗе создал предпосылки, как для повышения качества, так и для нового регионального расширения. В 2006 году была реорганизована академическая структура школы и образованы четыре института. Добавилась и новая специальность — дизайн. В 2008 году в 12 учебных центрах ВШМ в Эстонии обучалось 3745 студентов.

В 2009 году международную аккредитацию получили три учебные программы магистратуры ВШМ, а программа Primus выбрала Высшую школу Майнор в качестве своего наилучшего партнера. В апреле этого же года Школа организовала в Таллинне 20-ю юбилейную конференцию Space (European Network for Business Studies and Languages).

13–15 октября 2010 г. Высшей школе Майнор в сотрудничестве с Советом ректоров прикладных высших школ (СРПВШ) было предоставлено право организовать в Таллинне 20-ю юбилейную конференцию EURASHE (European Association of Institutions in Higher Education). Начиная с 1 декабря 2010 г. Высшая школа Майнор стала именоваться Эстонским университетом прикладных наук по предпринимательству (ЭУПНП). Этот университет является крупнейшим частным, высшем учебным заведением в Эстонии с самой обширной сетью учебных центров. Одно из отделений этой Высшей школы расположено в Таллине в т.н. эстонской силиконовой долине, на территории технопарка Юлимисте — Ülemiste City — Targa Äri Linn — Город умного Бизнеса.

В ЭУПНП можно обучаться на уровне, как прикладного высшего образования, так и магистратуры. На уровне прикладного высшего образования можно обучаться по четырем основным специальностям — предпринимательству, управлению, инфо-технологии и творческому предпринимательству в области дизайна и другим

специальностям. В магистратуре можно обучаться по трем учебным программам: финансовое управление предприятием, инфо-технологическое управление, туристический бизнес и управление обслуживанием.

Миссией Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству является увеличение интеллектуального капитала и повышение предприимчивости, а также продвижения творчества. Основные ценности ВУЗа:

- заботливость — без принуждения, теплая и дружелюбная
- академичность — основанная на науке, качественная, нацеленная на проведение в жизнь
- современность — международная, инновационная, динамичная.

Окончательный процесс перехода на обучение с разделением бакалавриата и магистратуры произошёл относительно недавно при финансовой поддержке Европейского союза. Программы бакалавров рассчитаны на обучение три года. Обучение в магистратуре длится два года. За время обучения в Высшей школе предпринимательства часть курса в течение семестра можно пройти в другом европейском университете.

Эта Высшая школа предпринимательства при поддержке программы ESF Primus запустила программу студенческого тьюторства. Сегодня студент-старшекурсник помогает первокурсникам влиться в учебный процесс. Он дает советы и объясняет: что важнее всего знать в связи с учебой; как и где можно найти информацию об организации учебного процесса; какова структура нашего учебного заведения и какие важные для студента подразделения в нем есть; какие возможности предлагает школа и как пользоваться системой учебной информации; каковы права и обязанности студентов; каких традиций придерживается наша школа. В Школе большое внимание уделяется практике на рабочем месте, которая является неотъемлемой, составной частью процесса подготовки специалиста.

Литература:

1. Ерохина Л. И., Наумова О. Н. Управление подготовкой специалистов в системе менеджмента качества вуза // Гуманизация образования. 2009. №2. с. 123–129.
2. Кислицын К. Н. Болонский процесс как проект для Европы и для России // Электронный журнал «Знание. Понимание. Умение». — 2010. — №11 — Высшее образование для XXI века.
3. Саал Т. Р., Савенкова Т. И., Вклад школы предпринимательства в развитии качества образования и инновационной экономики Эстонии. XI Международная научно-методическая конференция Управление качеством в современном вузе. Международный Банковский Институт. Спб. 2013.
4. Шлегель О. А., Васильчук О. И., Лукоянова А. С. Эффективность, организация услуг образовательного учреждения // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2012. №26. с. 94–97.
5. Эстонский университет прикладных наук по предпринимательству [Электронный ресурс]: <https://www.eek.ee/>

Высшее образование на русском языке за рубежом

Туулик Криста, доктор философии, профессор

Университет прикладных наук по предпринимательству, г. Таллин (Эстонская республика)

Higher education in the Russian language abroad

Tuulik Krista, doctor of philosophy, professor

Estonian Entrepreneurship University of Applied Sciences, Tallin (Estonian Republic)

В статье описывается возможность получения высшего образования на русском языке в странах Европейского Союза. В виде примера приводится Договор о сотрудничестве с ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса», в соответствии с которым, российские студенты одновременно с дипломом российского высшего учебного заведения смогут получать диплом об образовании по стандартам Европейского Союза на русском языке.

Ключевые слова: высшее образование, международный обмен, дипломы по стандартам ЕС на русском языке.

Если говорить о возможности получить высшее образование на русском языке за пределами России, то необходимо вообще разобраться со статусом русского языка в мире и на постсоветском пространстве.

В Советском Союзе на русском языке как государственном разговаривали 286 млн. человек. Согласно экспертным оценкам к 2002 году число лиц, владеющих русским языком на постсоветском пространстве, уменьшилось почти в 2 раза. Немаловажно, что и в самой Российской Федерации, согласно официальным данным, также наблюдается снижение уровня владения русским языком, особенно среди представителей молодого поколения.

Кроме Российской Федерации русский язык остался государственным лишь в Республике Беларусь. Довольно сильны позиции русского языка в Республике Казахстан, где он имеет статус языка официального общения. Сходной является ситуация в Киргизской Республике, где русскому языку с 2000 года придан официальный статус. Сделано это в немалой степени для того, чтобы приостановить поток выезда из страны русскоговорящих специалистов. В остальных государствах — участниках СНГ русский язык имеет статус языка межнационального общения, языка национального меньшинства или иностранного. Достаточно остро стоит вопрос о положении русского языка на Украине и др.

Сужение русскоязычного пространства приводит к снижению статуса русского языка как мирового, ассимиляции и дезинтеграции соотечественников за рубежом.

Однако по данным Министерства образования и науки Эстонии, еще в 2002 году русский язык как иностранный обогнал по популярности немецкий, уступив первенство лишь английскому. Такая ситуация сохраняется и сейчас. Сегодня в эстонских школах изучают русский язык в качестве первого или второго иностранного языка около 65 проц. Причины интереса к русскому языку у титульной

нации — это, прежде всего, реально существующая — экономическая.

Со слов Президента Государственного института русского языка им. А.С. Пушкина Виталия Костомарова, по оценке американских специалистов, русский язык занимает 2-е место по применению в Интернете, обогнав немецкий. Таким образом, можно говорить о том, что русский язык сегодня востребован. И как это ни парадоксально, власти стран, ограничивая использование русского языка, снижают конкурентоспособность не столько русскоговорящих, сколько самой титульной нации.

Ситуация с востребованностью русского языка всё время меняется и развивается синхронно вместе с экономикой России. Русскоязычное высшее образование в Прибалтике становится коммерчески достаточно выгодной услугой, товаром который приобретают иностранцы — студенты из бывших советских республик — например Азербайджана, Грузии, Украины и россияне, желающие получить европейский диплом и образование на русском языке. Предложение образовательной услуги на русском языке заинтересовало сотрудников государственных служб и различных посольств, которым русский язык нужен для деятельности как в Прибалтийских республиках, так и впоследствии в России и СНГ.

В Прибалтийских государствах поддерживают англоязычные и английские образовательные программы. Русский язык в Эстонии, Латвии и Литве законодательно закреплён как иностранный и один из языков национальных меньшинств. Таким образом, он представлен в двух ипостасях: русский как родной (для русскоговорящих) и русский как иностранный (для всех остальных). В результате языковой политики в этих государствах народилось целое поколение из числа титульной нации (им сейчас от двадцати до тридцати) которое практически не владеет русским языком. И в этой связи не секрет, что в последнее время такие титульные нации столкнулись с так назы-

ваемой «дискриминацией по русскому языку». Это реальность и требование глобального рынка труда. Очевидно, что в сложившихся условиях молодежь, из числа соотечественников, знающая кроме родного языка государственный и, как правило, английский или немецкий язык становится более конкурентоспособной именно в силу своей мультилингвальности.

Ситуацию с высшим образованием на русском языке в Прибалтийских республиках можно охарактеризовать так. В отличие от Чехии законодательства стран Балтии не предусматривают открытие филиалов и представительств зарубежных вузов. Высшее образование на русском языке в Латвии можно получить в Балтийском русском институте. В литовских вузах на русском языке почти не преподают.

В Эстонии в Таллинском госуниверситете есть Екатерининский колледж (названный в честь российской императрицы, которую эстонцы ценят за вклад в становление эстонской нации и зачатков государственности). Этот колледж начинает обучение стопроцентно на русском языке (есть и бюджетные места), потом постепенно вводят государственный язык, а с третьего курса фактически образование переходит на эстонский. В результате выпускают двуязычных профессионалов в основном гуманитарного направления.

В Тартуском университете тоже есть русские потоки — это филология и программы, связанные с изучением России и Балтийских стран. Внимания в ЭР заслуживают частные вузы с русскоязычными потоками, особенно Эстонский университет прикладных наук по предпринимательству. В целом в эстонской системе образования произошли перемены:

- переход на программы 3+2
- изменение требований для аккредитации программ и университетов
- особое внимание уделяется высшему образованию по прикладным программам
- принятие новых стандартов высшего образования, переход университетов на систему 3+2+3
- выдача приложения к диплому об окончании университета на английском языке (где указываются не только оценки, но и описывается система образования, система оценок).

Процессы и проблемы в высшем образовании Эстонии, в образовательной сфере ЕС в целом, похожи и имеют параллели с процессами происходящими в российском высшем образовании.

В Университете прикладных наук по предпринимательству получать прикладное высшее образование можно по четырем учебным программам: предпринимательство, управление бизнесом, инфотехнологии и дизайн в творческом предпринимательстве. Студенты всех учебных программ получают в ходе обучения базовые знания по экономике и управлению, чтобы самим быть готовыми начать предпринимательство. У каждой учебной программы имеются более узкие специализации так:

Предпринимательство

- Управление предприятием
- Хозяйственный учёт и управление финансами
- Логистика

Инфотехнологии

- Обслуживание и администрирование икт
- Веб-технологии

Дизайн в творческом предпринимательстве

- Дизайн интерьера

Учебные программы Университета разрабатываются исходя из профессиональных стандартов специальности. Номинальный срок обучения по учебным программам по предпринимательству, управлению и инфотехнологии — 3 года (180 ЕАР), по учебной программе дизайн в творческом предпринимательстве — 4 года (240 ЕАР). Все выпускники получают государственный диплом.

В Эстонии отличие прикладного высшего образования от академического образования заключается в том, что многие преподаватели сами являются работающими по специальности практиками, а в процессе обучения у студентов достаточно большая доля практики и практических предметов. Выпускники Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству являются специалистами с современными и международными экономическими знаниями.

Получившие прикладное высшее образование являются востребованными на предприятиях специалистами в своей области или создателями нового, своего предприятия. При желании у них есть возможность продолжить обучение в магистратуре (как в Эстонском университете прикладных наук по предпринимательству, так и в других высших учебных заведениях как в Эстонии, так и ЕС).

В Университете прикладных наук по предпринимательству гибкая система обучения. Получение высшего прикладного образования происходит в формах: дневное и заочное обучение. Заочное обучение проходит в виде 4-дневных сессий (с четверга по воскресенье) каждые три недели. Часть обучения проходит посредством инфо- и коммуникационных технологий (во внутренней сети, в виде видео-лекций, в среде Moodle и др.). Учиться можно как с полной, так и с частичной нагрузкой. При полной нагрузке за учебный год проходит учебная программа курса на 60 ЕАР. При частичной нагрузке студент может по большей части сам выбирать свою нагрузку и проходимые в семестре предметы.

Магистратура это вторая ступень высшего образования в Эстонии. В Эстонском университете прикладных наук по предпринимательству магистратура была открыта осенью 2006 года. В процессе обучения у магистрантов углубляются знания по специальности и профессиональная подготовка, приобретаются навыки самостоятельной работы. Особое внимание уделяется умению проводить исследовательскую работу.

Теоретическое и практическое обучение в магистратуре систематизировано и учитывает интересы обучае-

мого. Профессиональные навыки и знания поддерживают учебные курсы по предпринимательству, маркетингу, информационным технологиям, управлению логистикой, межличностному общению и др. В магистратуре Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству можно учиться на основной специальности — Управление предприятием, к которой относятся 5 дополнительных специализаций:

- Финансовое управление предприятием
- Управления туристическим бизнесом
- Корпоративное управление информационными технологиями
- Управление человеческими ресурсами
- Управление цепочками поставок

Магистерское обучение проходит в виде учебных сессий с четверга по воскресенье два раза в месяц.

Цель Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству — формировать творческих и предприимчивых людей, которые способны заниматься предпринимательством, успешно работать и делать карьеру. Значительную часть учебной работы составляют практики, целью которых является углубление полученных теоретических знаний студентов. Большой процент практики создает дополнительное конкурентное преимущество у выпускника на рынке труда.

Университет прикладных наук по предпринимательству активно развивает сотрудничество в академической, научной и культурной сферах. Партнерам в сфере образования и науки ВУЗ предлагает:

- Разработку и реализацию программ «двойных дипломов» (совместного обучения) бакалавров и магистров
- Академическую мобильность преподавателей, студентов, аспирантов, докторантов, в том числе стажировки, чтение лекций по профильным направлениям науки и образования (в том числе с использованием интернет-ресурсов)
- Организацию производственной, преддипломной и других видов практик для студентов и магистрантов
- Сотрудничество по программам высшего и дополнительного профессионального образования
- Обмен электронными библиотечными ресурсами
- Совместную научно-исследовательскую работу в том числе организацию международных научно-практических мероприятий (конференций, симпозиумов, круглых столов, семинаров и др.); совместная научно-исследовательская работа, в том числе в рамках грантов зарубежных и российских научных и образовательных фондов, международных профессиональных ас-

социаций; публикации по результатам научных исследований.

Обычно сотрудничество развивается в областях, являющихся общими для Сторон: высшее и дополнительное профессиональное образование в согласованных сферах. В случае реализации программ «двойных дипломов» (совместного обучения) в рамках соответствующих программ, устанавливается академическая система взаимного признания и утверждения. Конкретные проекты и мероприятия сотрудничества, сроки и условия их реализации оговариваются дополнительно, оформляются в рамках отдельных договоров, планов и соглашений.

Например, с 2013 года заключен Договор о сотрудничестве с ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти), в соответствии с которым, планируется организация системы образования бакалавров и магистрантов по программам «двойных дипломов» на русском языке, проведение совместных стажировок, конференций, лекционных курсов. Изучение деятельности ФГБОУ ВПО ПВГУС, позволило установить количество действующих договоров о международном культурном и научном сотрудничестве между ПВГУС и университетами других стран составляет порядка двадцати. В рамках этих соглашений осуществляется обмен информацией по организации учебной и методической работы, проводятся совместные научно-исследовательские изыскания, организуются программы обмена студентами. Благодаря этому студенты университета активно принимают участие в международных фестивалях искусств, ассамблеях моды, конкурсах, форумах, олимпиадах, воркшопах. Есть среди ПВГУС студентов и те, кто прошли параллельное обучение за рубежом. За последний год более сорока студентов стажировались в Германии, Китае, Франции, США, Греции, Турции, Болгарии. Наиболее востребованными у молодежи являются такие известные программы и фонды, как The European Union's Tacis Programme; Фонд Форда (Ford Foundation); Британский Совет (The British Council), IREX, The Fulbright Program. Начиная с 2009 года университетом было выдано 93 Европейских приложений к диплому ПВГУС.

Таким образом, договор о сотрудничестве Университета прикладных наук по предпринимательству (г. Таллин, Эстония) и ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти, Россия) позволит российским студентам одновременно с дипломом российского высшего учебного заведения, получать диплом об образовании по стандартам Европейского Союза на русском языке.

Литература:

1. Ерохина Л. И., Наумова О. Н. Управление подготовкой специалистов в системе менеджмента качества вуза // Гуманизация образования. 2009. — №2. — с. 123–129.
2. Кислицын К. Н. Болонский процесс как проект для Европы и для России // Электронный журнал «Знание. Понимание. Умение». — 2010. — №11. — Высшее образование для XXI века.

3. Саал Т.Р., Савенкова Т.И., Вклад школы предпринимательства в развитии качества образования и инновационной экономики Эстонии. XI Международная научно-методическая конференция Управление качеством в современном вузе. Международный Банковский Институт. Спб. 2013.
4. Шлегель О.А., Васильчук О.И., Лукоянова А.С. Эффективность, организация услуг образовательного учреждения// Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2012. — №26. — с. 94–97.
5. Эстонский университет прикладных наук по предпринимательству <https://www.eek.ee/>

Современное состояние и тенденции развития учетных систем в российской и международной практике

Амортизация как внутренний источник инвестиций для обновления основных средств

Афанасьев Степан Анатольевич, помощник бухгалтера

ООО «Газпластик — Вагонстрой — Экспорт», производство строительных металлических конструкций и изделий (г. Воткинск, Удмуртская область)

Динамичное развитие наукоемких технологий и производственных мощностей невозможно без своевременного обновления производства, его материально-технической базы, основу которой составляют амортизационные активы.

Амортизация является одним из источников инвестиций для обновления (приобретения) основных средств. Инвестиционная политика в значительной мере зависит от величины источников финансирования инвестиций, а значит, и от принятого организацией способа начисления амортизации.

Стоимость объектов основных средств, которые находятся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [3].

Амортизация основных средств (от лат. *amortisatio* — погашение) — это исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Амортизационные отчисления — это накопления предприятия для возмещения износа основных средств учитываются в себестоимости продукции.

Амортизационные отчисления включаются в затраты на производство (расходы на продажу). При исчислении финансового результата выручка от продаж уменьшается на сумму себестоимости проданной продукции.

Амортизация начисляется ежемесячно, при этом амортизацию по выбывшим объектам прекращают начислять, а по вводимым объектам начинают начислять с первого числа следующего месяца.

Начисление амортизации осуществляется на объекты основных средств, находящиеся в ремонте, простое, незавершенные или не оформленные актами приемки, но фак-

тически находящиеся в эксплуатации.

Величина амортизации рассчитывается для:

- постепенного накопления средств на полное восстановление (приобретение нового имущества);
- расчета величины себестоимости, являющейся базой при формировании тарифа на перевозку;
- расчета остаточной стоимости для отражения в балансе — определения среднегодовой остаточной стоимости основных средств при расчете налогооблагаемой базы налога на имущество;
- целей оценки остаточной стоимости, проводимой экспертами.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. [1]

В налоговом учете первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

При отнесении приобретаемого имущества в состав амортизируемых основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения организации должны исходить не только из срока полезного использования (более 12 месяцев), но и принимать во внимание стоимость приобретенного объекта. Дело в том, что в соответствии с изменениями (введенными с 1 января 2011 г.) в ПБУ 6/01 активы стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу могут учитываться в составе материально-производственных запасов и амортизация в этом случае, естественно, не начисляется. Если организация решает учитывать активы стоимостью в пределах лимита (до 40 тыс. руб.) в составе материально-производственных запасов, то в учетной по-

литике организации должен быть отражен не только сам факт этого выбора, но и размер данного лимита.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемое имущество — это имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на праве собственности и используются ею для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 тыс. руб.

Кроме того, налоговое законодательство (пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ) дает более широкий перечень имущества, амортизация по которому начисляться не должна.

Амортизация, начисленная для целей бухгалтерского учета, при определении налоговой базы не учитывается:

- по имуществу, приобретенному с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств;
- по имуществу, полученному организацией в рамках целевого финансирования.

При начислении амортизации определяется норма амортизационных отчислений, которая рассчитывается на основе срока полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования — это период, в течение которого использование объекта основных средств приносит организации доход.

Определение срока полезного использования производится исходя из следующих показателей:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также от системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений (например, срока аренды). [2]

Срок полезного использования в соответствии с ПБУ 6/01 определяется организациями самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. N 1 (в ред. (ред. от 10.12.2010).

В настоящее время в бухгалтерском учете действуют четыре способа начисления амортизации: линейный; уменьшаемого остатка; списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Так, например, при выборе способа начисления амортизации автотранспортного средства необходимо стремиться к выбору наиболее эффективного варианта.

При бухгалтерском учете автотранспортных средств выбор способа начисления амортизации зависит от ряда факторов, набор и степень влияния которых обуслов-

лены существенными особенностями автотранспортных средств, которые проявляются при их эксплуатации и заключаются в том, что с увеличением срока службы и, следовательно, общего пробега:

- уменьшается среднегодовой пробег;
- уменьшается годовая выработка в натуральном выражении;
- увеличивается продолжительность технического обслуживания и ремонта;
- снижается наработка на отказ;
- уменьшается удельный годовой доход от одного транспортного средства.

Величина начисленной годовой амортизации, входящая в себестоимость, должна соответствовать годовым доходам и учитывать перечисленные особенности.

При линейном способе амортизацию начисляют равными долями в течение всего срока работы объекта до полного перенесения его стоимости на стоимость производимой продукции (работ, услуг), что не соответствует реальному износу транспортного средства, увеличивающемуся с ростом общего пробега.

Использование способа уменьшаемого остатка для расчета амортизации позволяет снизить себестоимость и этим повысить конкурентоспособность автотранспортной организации. Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка соответствует динамике изменения показателей работы автомобильного транспорта. Однако данный способ расчета не обеспечивает начисление суммы амортизационных отчислений, равной первоначальной балансовой стоимости за срок полезного использования автотранспортного средства, и, следовательно, является замедленным. Очевидно, что при списании автотранспортного средства после окончания его срока полезного использования, амортизация на которое начислялась этим способом, произойдет уменьшение прибыли на сумму недоначисленной амортизации. [6]

Сущность способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования заключается в том, что в начале срока эксплуатации амортизационные отчисления будут выше, а в последующем периоде — ниже. Целесообразность применения этого ускоренного способа начисления амортизации для автотранспортных средств проявляется в том, что величина амортизационных отчислений, входящая в себестоимость, выше для новых автотранспортных средств, обычно эксплуатируемых более интенсивно и приносящих больше доходов. В то же время с увеличением пробега возрастает время простоя в ремонте и, как следствие, сокращается время работы, при этом снижаются доходы, одновременно уменьшается и сумма амортизационных отчислений. Следовательно, данный способ учитывает особенности эксплуатации автотранспортных средств.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизации осуществляют исходя из натурального показателя объема продукции (автомобиле-часов работы, пробега) в от-

четном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта основных фондов. Данный способ начисления амортизации позволяет приблизить начисляемый износ к реальному износу автотранспортного средства, определяемому фактическим пробегом, и быстрее начислять сумму, необходимую для приобретения нового транспортного средства.

В данном случае нормативный пробег до списания является объемом работ, выполненным за весь срок полезного использования автотранспортного средства.

Способ начисления амортизации пропорционально пробегу в наибольшей степени соответствует реальному износу автотранспортных средств. [4]

Использование такого собственного источника финансирования воспроизводства основных средств, как амортизационные отчисления, не отражается непосредственно на счетах бухгалтерского учета организации. Сумма амортизационных накоплений на полное восстановление основных средств определяется как сальдо по регулируемому счету 02 «Амортизация основных средств», который предназначен для учета остаточной стоимости объекта основных средств, а не для выявления источника финансирования обновления основных средств. Себестоимость услуги, оказываемой автомобильным транспортом, с включенной в нее суммой амортизационных отчислений возмещается выручкой от оплаты оказанной услуги по перевозке. Из этого следует, что поступление денежных средств от реализации услуги подразумевает поступление и начисленных в данном отчетном периоде сумм амортизации транспортных средств, используемых для оказания услуги. В связи с тем, что на отдельном счете бухгалтерского учета не формируется величина денежных средств, необходимых для финансирования обновления основных средств, ее определяют расчетным путем. Для формирования необходимой информации, используемой для при-

нятия управленческих решений, необходимо вести аналитический учет начисления амортизации и накапливать ее в целях использования на обновление основных средств [5].

Согласно ст. 259.3 НК РФ при начислении амортизации в некоторых случаях налогоплательщики вправе применять специальные коэффициенты. В результате их использования происходит сокращение либо увеличение срока полезного использования соответствующих объектов основных средств (абз. 2 п. 13 ст. 258 НК РФ).

С 1 января 2014 г. законодательно закреплен запрет на одновременное применение к основной норме амортизации нескольких повышающих коэффициентов (п. 5 ст. 259.3 НК РФ). Напомним, что ранее аналогичной позиции придерживался Минфин России (Письмо от 14.09.2012 N 03-03-06/1/481). Финансовое ведомство также указывало, что при наличии оснований для применения нескольких повышающих коэффициентов налогоплательщику следует предусмотреть в учетной политике, какой из этих коэффициентов будет применяться.

Следовательно, использованный способ начисления амортизации влияет на величину накапливаемой суммы амортизационных отчислений, если осуществлять резервирование всей начисляемой ежегодно амортизации. Наилучшими для накопления собственных средств для финансирования приобретения новых автотранспортных средств являются способы по сумме чисел лет и пропорционально пробегу, поскольку позволяют за первую половину срока службы основного средства накопить большую часть общей суммы амортизации. При необходимости сумму накопленной амортизации по двум автотранспортным средствам (при использовании двух последних способов) можно использовать для приобретения нового автотранспортного средства, даже при условии увеличения его стоимости из-за инфляции по сравнению с приобретенным ранее. [7]

Литература:

1. Васильева Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст]/Е.А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 229–232.
2. Васильева Е.А. Информационное обеспечение управленческого анализа [Текст]/Е.А. Васильева // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. — 2013. — №5. — с. 86–88.
3. Васильчук О.И. Процедуры аудита деятельности предприятий малого и среднего бизнеса, направленные на обеспечение экономической безопасности [Текст]/О.И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2011. — №3. — с. 17–26.
4. Волков О.И. Экономика предприятия [Электронный ресурс]: учеб. пособие для вузов по экон. специальностям и направлениям/О.И. Волков, В.К. Скляренко. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 263 с.
5. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики бухгалтерской оценки основных средств [Текст]/Э.С. Дружиловская // Междунар. бух. учет. — 2012. — №32. — с. 8–17
6. Крупина Н.Н. Учет амортизации основных средств: российские и международные стандарты [Текст]/Н.Н. Крупина, Н.Н. Барткова // Междунар. бух. учет. — 2010. — №16. — с. 21–27
7. Коростелев А.А. Управление информационными потоками в аналитической деятельности [Текст]/А.А. Коростелев, Т.В. Комар // Азимут научных исследований: экономика и управление. — 2012. — №1. — с. 42–45.

Аутсорсинг бухгалтерских услуг и его роль в стратегическом управлении

Быстрова Елизавета Сергеевна, помощник бухгалтера
ООО «Аргумент» (г. Тольятти)

В современных условиях рыночной экономики огромную роль играет оптимизация процессов ведения бизнеса. Наибольший упор предприятиям следует делать на ту деятельность, в которой они наилучшим образом преуспевают. При этом часть функций целесообразно возложить на сторонние организации, осуществляющие аутсорсинг в различных сферах.

Существует множество определений «аутсорсинга». Согласно определению Института аутсорсинга в США (Outsourcing Institute), аутсорсинг — организационное решение по передаче стороннему подрядчику бизнес-функций или отдельных бизнес-процессов организации. Автор М.М. Иванова считает аутсорсинг — передачей определенных вспомогательных функций организации третьему лицу, хорошо ориентирующемуся в этой сфере [4]. По мнению Б.А. Райзберга аутсорсинг — передача неключевых традиционных функций внешним исполнителям — субподрядчикам, высококвалифицированным специалистам, не имеющим отношения к организации [8]. Таким образом, аутсорсинг — это форма хозяйственных взаимоотношений между заказчиком и исполнителем, согласно которым заказчик сосредотачивается на основных видах деятельности, перекладывает менее значимые, но функционально-необходимые бизнес-процессы и ответственность за их осуществление специализированному аутсорсеру (исполнителю) на контрактной долгосрочной основе с целью снижения издержек, уменьшения времени выполнения процессов, повышения качества и достижения конкурентных преимуществ.

Аутсорсинг подразделяется на четыре основные сферы — это ИТ-аутсорсинг, аутсорсинг функций управления (бизнес-процессов), аутсорсинг в сфере услуг и производственный аутсорсинг (рис. 1).

Аутсорсинговая компания и предприятие-заказчик подписывают гражданско-правовой договор, предметом которого является выполнение работ или предоставление услуг. По договору аутсорсинга могут быть выполнены следующие работы: составление отчетности, постановка и ведение бухгалтерского и налогового учета; связи с ответственностью и рекламные услуги; проведение внутренних аудиторских проверок; поддержка информационных систем (создание web-сайтов; администрирование компьютерных сетей; защита информации; внедрение и обслуживание корпоративных программных продуктов); подбор кадров; охрана и служба безопасности; уборка офисных помещений; организация питания; предоставление транспортных перевозок для осуществления хозяйственной деятельности предприятия; административная поддержка.

Таким образом, для успешного ведения бизнеса предприятия могут использовать аутсорсинговые услуги

как по выполнению непрофильных функций, так и связанных с основным видом деятельности предприятия, или с управлением и его информационным обеспечением и т.д. Одновременное управление всеми бизнес-процессами предприятия осуществляется на основе аутсорсинга бухгалтерского учета.

Бухгалтерский аутсорсинг — это передача ведения бухгалтерского учета предприятия сторонним специалистам с целью оптимизации бизнес-процессов. Бухгалтерский аутсорсинг позволяет сконцентрироваться на собственном бизнесе, снизить финансовые риски, минимизировать управленческие и финансовые затраты.

Переход на аутсорсинг бухгалтерского учета, касаясь всех аспектов управления организацией, выступает стратегическим решением [7]. В этом заключается главное отличие аутсорсинга бухгалтерского учета от бухгалтерских услуг, носящих моментальный характер. Принятие стратегического решения по введению аутсорсинга бухгалтерского учета должно исходить из множества управленческих принципов, главным из которых является принцип системности, предполагающий взаимодействие элементов внутри системы (организации), а также их взаимосвязи с другими системами из внешнего окружения. Иными словами, принцип системности обеспечивает возможность рассматривать предприятие и внешнюю среду как единое целое.

Отсюда, аутсорсинг бухгалтерского учета направлен на стратегическое управление финансами, что позволяет точнее спрогнозировать возможности предприятия в будущем. Смысл аутсорсинга сводится к тому, чтобы сосредоточить все ресурсы на том виде деятельности, который является основным для организации, а остальные поддерживающие или сопутствующие функции передать специалисту. Стратегия бизнеса, ориентированная на усиление операционной (основной) деятельности, делает предприятие менее уязвимым от внешних и внутренних рисков, поскольку позволяет грамотно управлять затратами ресурсов и, соответственно, укреплять стратегическую конкурентоспособность предприятия [6].

Нормы бухгалтерского законодательства в Российской Федерации не запрещают обращаться к услугам сторонних специализированных организаций. Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» «руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета» (п. 3, ст. 7 Закона № 402-ФЗ) [3]. Так, аутсорсинг бухгалтерского учета позволяет предприятиям различных форм собственности поручить ведение бухгал-



Рис. 1. Сфера и виды аутсорсинговой деятельности

терского учета бухгалтеру, занимающемуся частной практикой, либо сторонней организации и направить основные ресурсы на достижение главной цели организации.

К функциям бухгалтерии предприятия, передаваемым на аутсорсинг, относятся:

- управленческая (обеспечение сохранности имущества, информационной безопасности);
- операционная (управление финансовым процессом);
- контрольная (контроль расхода и дохода средств);
- информационная (обеспечение необходимой информацией);
- регистрирующая (регулирование финансовой деятельности);
- аналитическая (анализ бухгалтерской отчетности).

Безусловно, аутсорсинг бухгалтерских услуг обладает рядом преимуществ: во-первых, это экономия на штате сотрудников, их оплате труда, содержании специально

оборудованных рабочих мест; во-вторых, финансовая ответственность на компании-аутсорсера; в-третьих, высокий уровень профессионализма и улучшение качества получаемых услуг (высококвалифицированные работники со знанием современных бухгалтерских и правовых программ); в-четвертых, оперативное реагирование и минимальное время выполнения поставленных задач; в-пятых, независимость, объективность и прозрачность деятельности компании-аутсорсера.

Помимо этого, направление ресурсов на основные виды деятельности позволяет постоянные затраты в персонал, аренду и организацию рабочих мест перевести в переменные затраты на потребляемые услуги, что создает условия для усиления контроля за рациональным использованием потребляемых ресурсов.

В соответствии со статьей 779 Гражданского Кодекса РФ между компанией-аутсорсером и предприятием-заказчиком заключается договор на возмездное оказание

услуг по формированию бухгалтерской (или налоговой) отчетности и ведению бухгалтерского (или налогового) учета, прописываются обязанности сторон, устанавливаются сроки выполнения обязательств и устанавливается ответственность между компанией-аутсорсером и предприятием-заказчиком за выполнение этих обязательств [1].

Стоимость услуг по ведению бухгалтерского учета компанией-аутсорсером зависит от видов деятельности, объема первичных документов, хозяйственных операций предприятия-заказчика. Аутсорсинговые компании предлагают своим клиентам различные тарифы, ориентированные на индивидуальные потребности заказчика. Средняя стоимость таких услуг равна заработной плате главного бухгалтера средней квалификации. Однако ведение бухгалтерского учета у предприятия-заказчика будет осуществляться высококвалифицированным специалистом, что снизит для заказчика риск искажения отчетности, а как следствие — и риск неверного исчисления налоговых платежей. Грамотно составленный договор поможет ограждать от штрафных санкций в случае ошибки аутсорсером. Кроме того, предприятию-заказчику не потребуется оснащать рабочее место и предоставлять программное обеспечение для бухгалтера (возможно не одного). Выбрав надежную аутсорсинговую компанию, действующую прозрачно и на основе действующего законодательства, предприятие-заказчик произведет благоприятное впечатление на партнеров и облегчит получение займов.

Расходы по оплате услуг компании-аутсорсеру предприятие-заказчик учитывает в составе прочих расходов организации (п. 1 статья 264 Налогового кодекса РФ), услуги должны отвечать требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ, должны быть обоснованы и подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации [2].

Однако существуют и недостатки аутсорсинга бухгалтерских услуг:

- низкая мотивация сотрудников компании-аутсорсера, которые не заинтересованы в процветании предприятия-заказчика, так как их заработная плата не зависит от деятельности обслуживаемого предприятия;
- потеря конфиденциальных сведений, поскольку многие функции предприятия-заказчика передаются сторонней компании существует риск утечки конфиденциальной информации через сотрудников, занимающихся оказанием услуг;
- низкая оперативность реагирования на возникающие проблемы, отсутствие быстрых результатов;
- экономические потери при обращении к недобросовестным компаниям-аутсорсерам;
- квалификация работников, предоставляемых компанией-аутсорсером, может оказаться не на достаточно высоком уровне, так как они иногда привлекают к работе младших сотрудников.

Не следует ожидать, что аутсорсинг бухгалтерского учета избавит от всех проблем. Необходимо иметь стра-

тегию развития предприятия, которая поможет оптимизируя затраты, выстроить четкий план следования к намеченной цели, учитывая сложившуюся экономическую обстановку.

Компания РБК. Рейтинг и БДО Юникон Бизнес Сервис, одна из крупнейших российских компаний, специализирующихся на аутсорсинге учетных функций, подвели итоги совместного исследования на тему популярности среди российских и иностранных компаний основных видов аутсорсинга бизнес-процессов в России. В выборку вошло более 3500 компаний, среди которых 200 компаний крупного бизнеса, 1700 предприятий сегмента малого и среднего бизнеса, 500 компаний банковского и страхового сектора, также около 1000 представительств иностранных компаний в России [9]. В основном, в выборку вошли генеральные и финансовые директора предприятий, директора по персоналу и главные бухгалтеры. Оценка производилась по 10-балльной шкале (1 — не популярен, 10 — популярен). Так, например, предлагалось оценить вес факторов на принятие решений об аутсорсинге бухгалтерского учета (таблица 1).

По данным таблицы 1 видно, что наиболее существенным фактором респонденты считают уменьшение «человеческого фактора», а незначительное влияние оказывает такой фактор как повышение гибкости бизнеса в нестабильных условиях.

Немаловажное значение имеет и выбор вида аутсорсинга, который компания намеревается передать провайдеру (таблица 2).

Если анализировать опыт аутсорсинга по учетным функциям, представленным в таблице 2, то наиболее часто компании сталкивались с передачей стороннему провайдеру функций по бухгалтерскому учету в целом (27% положительных ответов), расчету заработной платы (17%) и документальному кадровому учету (17%).

На сегодняшний день популярность бухгалтерского аутсорсинга возрастает, что связано с увеличением числа компаний, осознающих, что аутсорсинг бухгалтерского учета является инструментом оптимизации затрат и получения конкурентных преимуществ для целей реализации стратегии организации. Но выбирая компанию-аутсорсера, необходимо оценить практику и опыт предоставления услуг, квалификацию персонала, репутацию компании, скорость реакции на изменение законодательства, рекомендации от партнеров по бизнесу. Опытный аутсорсер выявит существующие проблемы не только в ведении учета, но и других сопутствующих сферах деятельности предприятия. Что касается компании-аутсорсера, то она может развивать направление деятельности по оказанию разнообразных услуг другим организациям в качестве возможности получения дополнительного дохода, а может остановиться на оказании услуг на основе аутсорсинга в качестве своей ключевой деятельности. Второй вариант ведения бизнеса подходит для компаний, которые специализируются в разнообразных видах аутсорсинговых

Таблица 1. Оценка веса каждого фактора при принятии решения об аутсорсинге бухгалтерского учета

Фактор	Количество баллов
Снижение численности персонала и уменьшение «человеческого фактора»	7,31
Сокращение издержек	6,87
Снижение рисков (фискальные, трудовые споры, ошибки управленческой отчетности)	6,42
Возможность полностью сфокусироваться на основном бизнесе	6,27
Повышение качества передаваемой функции	6,16
Повышение гибкости бизнеса в нестабильных условиях	4,87

Таблица 2. Структура аутсорсинга по видам учетных функций

Вид аутсорсинга	%
Бухгалтерский учет в целом	27
Расчет заработной платы	17
Документальный кадровый учет	17
Подготовка управленческой отчетности или отчетности по международным стандартам	15
Подготовка и защита налоговой отчетности	13
Учет расчетов с поставщиками	9
Товарный и складской учет	9
Учет расчетов с покупателями	7
Учет расчетов с подотчетными лицами	7

услуг и составляют быстро развивающуюся сферу современного бизнеса. Наличие ключевых компетенций в персональных видах деятельности, составляющих предмет договора об аутсорсинге, позволяет компании-аутсорсеру выступать в роле бизнес-партнера предприятия-заказчика.

Подводя итог вышеизложенному, следует отметить, что аутсорсинг в рамках заключенного договора выражает сферу стратегических интересов, ключевых компетенций в соответствующей деятельности, расширение доли потребительского рынка как предприятия-заказчика, так и компании-аутсорсера.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский Кодекс РФ: Часть вторая [Текст]: федер. закон № 14-ФЗ: принят ГД ФС РФ 26 января 1996 г.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая [Текст]: федер. закон № 117 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 5 августа 2000 г.
3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Текст]: федер. закон № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г.
4. Иванова М. М. Аутсорсинг, аутстаффинг, лизинг персонала: правовые аспекты [Текст]/М. М. Иванова // Международный бухгалтерский учет. — 2010. — № 17. — 176 с.
5. Карнаух М. Частный бизнес просит не мешать [Текст]/М. Карнаух // Коммерсантъ. — 2013. — № 67. — с. 9–12.
6. Насакина Л. А. Развитие учетно-аналитического обеспечения стратегического управления потенциалом сервисной деятельности [Текст]/Л. А. Насакина // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. — 2010. — № 14. — с. 55–64.
7. Насакина Л. А. Основы информационного обеспечения стратегического управления предприятием сферы услуг [Текст]/Л. А. Насакина // VII международная научно-практическая конференция «Наука — промышленности и сервису», Тольятти, 2012. — с. 197–203.
8. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь [Текст]/Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — М.: ИНФРА-М, 2008.
9. <http://rating.rbc.ru/> — российская медиагруппа РосБизнесКонсалтинг

Традиционные подходы в хозяйственном учете и финансовой отчетности

Вершинин Валентин Петрович, доктор экономических наук,
зав. кафедрой «Общепрофессиональных и специальных дисциплин»
филиал МГУТУ им. К. Г. Разумовского (г. Конаково, Тверская обл.)

В работе рассмотрены существующие традиционные формы учета и отчетности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Представлены основные показатели финансовой отчетности.

Ключевые слова: *учет, виды хозяйственного учета, отчетность, виды финансовой отчетности, коэффициенты финансовой отчетности*

Как известно, учёт — это некая упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации. Где в качестве хозяйственного учета (см. рис. 1) выступает:

— оперативный — используется для повседневного, текущего руководства и управления предприятием и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности (учет рабочего времени, отгрузки продукции и т. п.).

— статистический — изучает явления, которые носят массовый характер в области экономики, науки, культуры, образования и т. д.

— бухгалтерский (финансовый) — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга. Информационной базой для финансового управления является бухгалтерский учет, который классифицируется как:

— бухгалтерский управленческий учет — предназначенный для ведения учета с целью подготовки отчетности, необходимой для внутреннего управления предприятием, составляющей коммерческую тайну, секретность которой сохраняется законом;

— бухгалтерский финансовый учет — предназначенный для ведения учета с целью составления открытой

к публикации финансовой отчетности, необходимой для анализа финансового положения предприятия заинтересованными лицами.

Как видим, финансовый учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается внешним пользователям. При этом в качестве внутренних пользователей — выступает управленческий персонал, принимающий различные экономические и финансовые решения в деятельности предприятия, а в качестве внешних пользователей — лица, непосредственно заинтересованные в деятельности предприятия (собственники, инвесторы, кредиторы, партнеры, налоговые органы, служащие), а также лица, опосредованно заинтересованные в данной информации (аудиторские службы, консультанты, регистрирующие и законодательные органы, юристы, пресса, профсоюзы).

Вся предоставляемая информация сводится в виде совокупности показателей учёта, отражённых в форме определённых таблиц, характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение компании за отчётный период и определяется это как финансовая отчётность. Основное требование, предъявляемое к финансовой отчетности, заключается в том, чтобы она была полезной для пользователей. Принцип полезности информации означает:

— уместность, которая определяется значимостью, то есть способностью повлиять на принимаемые решения, и своевременностью (не своевременно полученная ин-



Рис. 1. Виды хозяйственного учета

формация теряет свою значимость, а следовательно, становится неуместной);

— достоверность, которая характеризуется адекватностью отражения в финансовой отчетности реальных результатов;

— сопоставимость, то есть возможность сравнительной оценки отдельных показателей или результатов за несколько отчетных периодов.

— понятность, определяемая простотой построения, соответствием определенным стандартам, доступностью к пониманию пользователей, для которых информация предназначена;

— полноту информации, которая характеризуется завершенностью круга показателей, необходимых для проведения анализа и принятия решений.

Основными видами финансовой отчетности являются:

Бухгалтерский баланс — группирует активы и пассивы компании в денежном выражении.

Отчет о прибылях и убытках — содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Отчет об изменениях капитала — раскрывает информацию о движении уставного капитала, резервного капитала, дополнительного капитала, а также информацию об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Отчет о движении денежных средств — показывает разницу между притоком и оттоком денежных средств за определенный отчетный период.

Бухгалтерский баланс и все отчеты позволяют осуществить анализ хозяйственной деятельности предприятия с учетом существующих коэффициентов финансовой отчетности, которые в свою очередь характеризуют пропорции между различными статьями отчетности. Главное предназначение финансовых коэффициентов — это экспертная оценка и профессиональная диагностика финансового состояния организации.

На практике для анализа финансовой состоятельности предприятия используют следующие группы финансовых коэффициентов:

1. Коэффициенты платежеспособности (ликвидности):
 - a) собственные оборотные средства;
 - b) коэффициент абсолютной ликвидности;
 - c) коэффициент быстрой ликвидности;
 - d) коэффициент текущей ликвидности;

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: Федеральный закон № 146-ФЗ (Часть 1): принят ГД ФС РФ 31.07.1998 г./ЗАО «Консультант Плюс» — ИБ СПС Консультант Плюс.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 117-ФЗ (Часть 2): принят ГД ФС РФ 05.08.2000 г./ЗАО «Консультант Плюс». — ИБ СПС Консультант Плюс.
3. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст]/И. А. Бланк. — К.: «Ника-Центр», 1998.— 480 с.

- e) коэффициент покрытия запасов.
2. Коэффициенты финансовой устойчивости:
 - a) коэффициент автономии (собственности);
 - b) коэффициент заемного капитала;
 - c) коэффициент финансовой зависимости (финансового левериджа);
 - d) коэффициент защищенности кредиторов (коэффициент покрытия процентов).
3. Коэффициенты рентабельности (эффективности).
 - a) рентабельность активов предприятия;
 - b) рентабельность продаж;
 - c) рентабельность инвестируемого капитала;
 - d) рентабельность собственного капитала.
4. Коэффициенты деловой активности:
 - a) коэффициент оборачиваемости активов;
 - b) коэффициент оборотных активов;
 - c) коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности;
 - d) коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности;
 - e) коэффициент оборачиваемости производственных запасов по элементам в целом и по элементам товарно-материальных ценностей;
 - f) длительность операционного цикла;
 - g) коэффициент оборачиваемости основных средств;
 - h) коэффициент оборачиваемости собственного капитала.
5. Коэффициенты рыночной активности.
 - a) доход (прибыль) на одну акцию;
 - b) ценность акции;
 - c) дивидендная доходность (норма дивидендов);
 - d) коэффициент выплаты дивидендов (дивидендный выход);

Представленные выше показатели отчетности и методы учета, это те которые наиболее широко используются в финансовом управлении предприятия, конечно же при более подробном финансово-хозяйственном анализе деятельности любого предприятия могут применяться другие показатели и подходы.

Существующие на современном этапе методы и подходы в реализации учетных систем позволяют, в рамках российского законодательства решать стоящие задачи по этому вопросу, но в виду глобализации мирового рынка, возникают новые аспекты по развитию учетных систем как на российской, так и на международном пространстве.

Эффективная взаимосвязь финансового и управленческого учёта в системе управления предприятием

Гусейнова Анастасия Аразовна, помощник бухгалтера
ООО «Хамелеон» (г. Тольятти);

Ткачева Юлия Александровна, стажер-бухгалтер
ООО «Актив» (г. Тольятти)

В современной рыночной экономике не теряют актуальности вопросы результативной интеграции бухгалтерского финансового и управленческого учёта. Особенно резко данная проблема встаёт перед предприятиями в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Основными задачами, стоящими перед современными предприятиями является осуществление наиболее эффективного управленческого учёта, включающего стадии планирования, контроля и принятия решений, базирующегося на финансовом учёте. Для решения поставленных задач предприятиям необходимо быть максимально информированными о своих финансовых показателях. В связи с этим для предприятий более важную роль представляет внутренняя направленность бухгалтерского учёта с точки зрения мобилизации их резервов.

Финансовый и управленческий учёт представляет собой взаимосвязанные и взаимовлияющие элементы бухгалтерского учёта. Обе системы учёта могут являть одинаковые хозяйственные операции. Оба учёта имеют единую информационную базу, которая должна быть намного шире и информативнее, нежели база одного финансового учёта. Эта база должна включать в себя единый план счетов, максимально полно отражающий все объекты учёта предприятия. Здесь очень важную роль играет единство исходной информации, так как результаты хозяйственной деятельности предприятий обычно представляются важными не только для менеджеров предприятий, осуществляющих управление, но также для акционеров, инвесторов, кредиторов, банков и других контрагентов [3].

Как в управленческом, так и в финансовом учёте используются данные производственного учёта, а именно данные по затратам на производство и калькулированию себестоимости продукции. Этими данными предприятия могут пользоваться, например, при составлении отчёта о финансовых результатах, тем самым формировать информацию в финансовом учете. Те же данные могут применяться и для управленческого учёта, например, использования их для установления цен на готовую продукцию.

Как данные управленческого, так и данные финансового учёта служат информационной базой для проведения экономического анализа и принятия различных решений. При этом информация управленческого учёта используется только для внутреннего управления. Например, принятие решений об увеличении либо уменьшении масштабов производства продукции (услуг) с учетом по-

требительских предпочтений в целях оптимизации прибыли организации. В системе финансового учёта формируется информация об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее деятельности, позволяющая внешним пользователям принимать решения о деловом партнерстве [7].

Разделение бухгалтерского учёта на финансовый и управленческий можно обусловить тем, что практически вся система бухгалтерского учёта является составным элементом управленческой системы предприятия. Только в финансовом учёте основной упор делается на учётные процедуры, а управленческий учёт за счёт функций управления превращает производственный учёт в составную часть управленческого. Данные управленческого учёта, в отличие от финансового являются конфиденциальной информацией и не разглашаются пользователям [4].

Сущность управленческого учёта целесообразно рассмотреть во взаимосвязи его с производственным учётом. В производственный учёт входят преимущественно учётно-расчетные процедуры с целью определения затрат и выручки. Производственный учёт решает такие задачи, как составление сметы затрат по местам их возникновения и видам затрат, учет фактических затрат с выявлением отклонений затрат от смет и норм, проведение инвентаризаций незавершенного производства, распределение производственных затрат по отдельным видам продукции, заказам или услугам и исчисление себестоимости продукции, выявление возможных резервов повышения рентабельности производственной деятельности в процессе анализа затрат.

Таким образом, благодаря таким функциям как сметное планирование, учет затрат, анализ отклонений по затратам, контроль за исполнением смет превращает производственный учёт в рамках управленческого учета в систему внутрихозяйственного учёта и контроля затрат предприятия, которая является основной информационной базой для построения внутренней деятельности предприятия, а также принятия прогнозных управленческих решений.

Например, при определении цены какого — либо вида продукции, с точки зрения производственного учёта рассматривают затраты, связанные с себестоимостью продукции. В управленческом учёте рассматриваются и цены конкурентов, и влияние предполагаемой цены на изделия — заменители, и на долю продукции предприятия на потребительском рынке.

Несмотря на то, что финансовый и управленческий учёт базируются на одном и том же массиве первичных данных, они представляют различную их интерпретацию и представление в различной итоговой информации. При решении задач формирования эффективного взаимодействия финансового и управленческого учёта, предприятия сталкиваются со сложностью, заключающейся в отличиях методологий учёта, в несовпадении на практике принципов, принятых в обоих учётах.

Информационная взаимосвязь между финансовым и управленческим учётом достигается путем внедрения автономной и интегрированной системы организации учёта. Выбирают систему учёта исходя из таких факторов, как масштаб предприятия, степень централизации учёта, организационная и производственная структура предприятия.

При автономной системе учёта каждый вид учёта имеет самостоятельный план счетов. В таком случае финансовый и управленческий учёт будут независимы друг от друга. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой — по статьям калькуляции. Связь между финансовой и управленческой бухгалтерией необходимо организовывать с помощью, так называемых отражающих счетов, или счетов-экранов.

Отражающие счета используются для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую, и наоборот. Для учета производственных затрат по экономическим элементам выбраны свободные коды счетов 30–39 третьего раздела Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций от 31.10.2000 г. №94н [2]. Состав и методику использования указанных счетов при таком варианте взаимосвязи финансового и управленческого учета организация устанавливает, исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России. При этом следует отметить, что перечень элементов расходов строго регламентирован, а перечень калькуляционных статей каждая организация устанавливает самостоятельно.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности формируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование и обеспечение, амортизация, прочие затраты [1]. Для учета каждого элемента имеется возможность вести отдельный счет бухгалтерского учета. Например, 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальное страхование и обеспечение», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», по дебету которых отражается, соответственно, стоимость израсходованных на производство материалов, суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, суммы страховых взносов, начисленной амортизации и прочие расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим эле-

ментам. Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего счета 37 «Отражение общих затрат». Собранные на счете 37 «Отражение общих затрат» суммы распределяют между счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Таким образом, финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат, не учитывая места их возникновения. Управленческая бухгалтерия детализирует эту информацию на счетах затрат, отражаемых в финансовой бухгалтерии в соответствии с потребностями управленческого учета. В итоге получают обобщенную (в целом по предприятию) и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе, по структурным единицам и другим параметрам.

Автономная система с использованием зеркальных счетов учета тоже может существовать отдельно друг от друга. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных учета. Обычно, финансовая бухгалтерия ведет учет затрат в целом по предприятию в разрезе элементов затрат без подразделения по местам их возникновения и центрам ответственности. Финансовый результат определяют путем сопоставления общей выручки от продаж (без НДС) с общими расходами на производство и продажу (с учетом остатков товарно-материальных ценностей). Управленческий учет использует эти данные как итоговые, зеркальное отражение происходит путем сопоставления итоговых статей затрат с выходными данными финансового учета.

Автономная система с использованием счетов-экранов и зеркальным отражением наиболее приспособлена для управления предприятием и для отражения затрат по центрам ответственности. Она наиболее целесообразна, когда речь идет о территориально обособленных филиалах организации. При этом при сохранении единства финансового учета и управления всей организацией обеспечивается индивидуальный учет по каждому подразделению, что повышает степень ответственности [5].

При интегрированной системе учета счета-экраны не используются, а применяется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Для целей управления она группирует информацию финансового учета в специальных накопительных регистрах, дополняя ее своими данными и результатами расчетов. Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета. Конечный результат деятельности организации определяется путем вычитания из выручки от продаж (без НДС) расходов на производство и продажу и присоединения к полученному результату разницы прочих доходов и рас-

ходов. Для выявления финансового результата в пределах года в этом случае требуется закрытие всех основных счетов бухгалтерского учета.

Такой вариант учета предполагает, что счета управленческого и бухгалтерского учета, отражающие затраты на производство, ведутся в бухгалтерском учете без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов расходов и доходов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами бухгалтерского учета.

Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет. На каждую отчетную дату счет закрывается и сальдо не имеет. Отечественный бухгалтерский учет осуществляется в рамках единого счетного плана, то есть по интегрированной схеме. Единая система счетов — традиционный вариант для российского бухгалтерского учета.

Выбор варианта взаимосвязи финансового и управленческого учета во многом зависит от того, какому счетному плану отдаст предпочтение руководство организации. В настоящее время в российской экономической литературе выделено несколько групп экономистов, которые разработали различные варианты такой взаимосвязи на отечественных предприятиях. Одна группа экономистов предлагает расширение действующего счетного плана, его приспособление к требованиям бухгалтерского и управленческого учета. Вторая группа выбирает принятие нового плана счетов, согласно которому все счета синтетического учета делятся на три части: счета бухгалтерского учета; счета управленческого учета; забалансовые счета. Третья группа экономистов предлагает ограничиться рамками действующего счетного плана [6].

Таким образом, на практике могут применяться различные варианты корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи финансового и управленческого учета.

Для осуществления эффективного функционирования учетной системы необходимо также реорганизовать работу предприятия по управлению информационными потоками на основе используемого программного обеспечения.

В современной экономике предприятия могут реализовывать механизмы взаимодействия финансового и управленческого учёта с помощью ведения учета информации финансовой бухгалтерии и информации, необходимой

для реализации управленческих решений, в рамках единой автоматизированной информационной системы. Данные возможности реализовываются программами автоматизации деятельности предприятия. Каждый факт хозяйственной деятельности отражается в обеих подсистемах учёта, а порядок учёта каждой подсистемы свой. Благодаря системам ПК предприятия получают возможность организовывать автоматизированный документооборот, создавать различные массивы управленческой, финансовой и другой информации, а также использовать вычислительные ресурсы всей сети персональных компьютеров.

Следует отметить, что эффективная учетная работа предприятия напрямую зависит от его оснащения электронным оборудованием и программными продуктами. В настоящее время предприятия стоят перед выбором способа осуществления автоматизации учета. Это может быть написание собственных программ, которые позволяют максимально полно реализовать задачи автоматизации учёта, либо это — приобретение стандартных.

Если рассматривать менее затратный способ, стоит отметить приобретение отраслевых программ, а именно различные программные продукты, созданные на платформе 1С «Бухгалтерия». При таком способе может возникнуть проблема сокращения списка методологических требований к управленческому учёту.

Итак, переход на международные стандарты требует информационной взаимосвязи финансового и управленческого учёта, которая достигается путем внедрения автономной или интегрированной системы организации учёта. Выбор системы организации учёта осуществляется исходя из таких факторов, как масштаб предприятия, степень централизации учёта, организационная и производственная структура предприятия. На практике могут применяться различные варианты корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи финансового и управленческого учета. При этом вариант взаимосвязи финансового и управленческого учета во многом зависит от того, какому счетному плану отдаст предпочтение руководство организации. Эффективные механизмы взаимодействия финансового и управленческого учёта реализуются в рамках единой автоматизированной информационной системы, что существенно расширяет востребованность учетной информации в организации и повышает качество принимаемых управленческих решений.

Литература:

1. Российская Федерация. Приказы. Расходы организации. ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: №33н: Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. (в ред. от 08.11.2010 г.) // Консультантплюс: Версия Проф. — 2012.
2. Российская Федерация. Приказ. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс]: №94н: Приказ Министерства финансов Российской Федерации 31 октября 2000 г. (в редакции от 18 ноября 2011 г. №142н) // Консультантплюс: Версия Проф. — 2012.
3. Антонова Н.А. Технический аспект формирования управленческой учетной политики: вариант взаимодействия систем финансового и управленческого учета. Управленческий учет. [Текст]/Н.А. Антонова// Молодой учёный. — 2013. — №1. — С 6—11.

4. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет. [Текст]: учеб. пособие / В. П. Астахов. — М.: Юрайт, 2011. — 955 с.
5. Ендовицкий Д. А. Малое предприятие [Текст]: учеб. пособие для вузов / Р. Р. Рахматуллина. — М., Рид Групп, 2011. — 320 с.
6. Насакина Л. А. Концепция формирования учетно-аналитических систем в современных условиях [Текст] / Л. А. Насакина // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. — 2013. — № 6. — с. 206–211.
7. Насакина Л. А. Финансовый и управленческий анализ при проведении аудита прибыли организаций сферы услуг [Текст] / Л. А. Насакина // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2012. — № 1. — с. 160–163.

Основные средства: МСФО для малого и среднего бизнеса

Зубкова Анастасия Анатольевна, бухгалтер
ООО «Азбука жилья» (г. Тольятти)

Одним из наиболее важных разделов как в российском бухгалтерском учете, так и в учете по международным стандартам является учет основных средств, которые являются базовой основой для функционирования производственной деятельности [4].

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он не превышает 12 месяцев [5].

Проблемы, связанные с отсутствием официального статуса бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), были решены в 2011 г. после выхода Постановления Правительства РФ от 25.02.2011 N 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [4], когда Международные стандарты стали официально признанными на территории Российской Федерации.

С этого момента Министерство Финансов Российской Федерации начало вводить отдельные стандарты в действие. Так, в ноябре 2011 г. Приказом от 25.11.2011 N 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» [2] были введены в действие 37 международных стандартов финансовой отчетности и 26 разъяснений к этим стандартам. К основным из них относятся следующие: IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 2 «Запасы», IAS 7 «Отчет о движении денежных средств», IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», IAS 16 «Основные средства», IAS 18 «Выручка» и др. Применять между-

народные стандарты бухгалтерам пришлось уже с отчетности за 2012 г.

Подготовленный Советом по международным стандартам финансовой отчетности МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса (IFRS for SMEs) вводится в действие с 2013 г., что позволяет оценить и проанализировать отдельные статьи Стандарта по завершении первого года его функционирования.

Применительно к текущим активам Международным стандартом финансовой отчетности для малого и среднего бизнеса устанавливаются следующие требования к учету внеоборотных активов, в частности основных средств.

Основные средства — это материальные активы, которые:

- используются для производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;
- предполагаются к использованию в течение нескольких отчетных периодов.

Малые и средние предприятия при определении того, признавать или нет тот или иной объект в качестве основного средства, должны исходить из следующих критериев:

- существует вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены;
- стоимость объекта может быть надежно оценена.

В соответствии с МСФО для малых и средних предприятий крупные запасные части и резервное оборудование могут быть отнесены к основным средствам в том случае, если малое предприятие рассчитывает использовать их в течение нескольких отчетных периодов. Также к основным средствам будет отнесено сервисное оборудование, которое можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств. Когда по отдельным объектам основных средств требуется регулярная замена (например, крыша здания), стоимость замены отдельных элементов должна добавляться к балансовой стоимости объекта основных средств. Особо

следует отметить, что земля и здания являются отдельными активами и учитываются отдельно даже в том случае, если приобретались совместно.

В Международном стандарте финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса указывается, что при первоначальном признании основные средства оцениваются по себестоимости. Себестоимость включает:

- цену покупки объекта, включая гонорары юристам и брокерам, импортные пошлины и невозмещаемые налоги, за минусом торговых скидок и дисконтов;
- все прямые затраты на доставку актива до нужного места и приведения объекта в состояние, пригодное для использования, в частности затраты на погрузку и разгрузку, установку, сборку и пусконаладочные расходы;
- затраты на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство вследствие приобретения этого объекта либо его использования на протяжении определенного периода.

Не включаются в себестоимость и признаются расходами периода следующие затраты:

- на открытие нового производственного комплекса;
- связанные с внедрением новых продуктов и услуг, включая затраты на рекламу;
- связанные с ведением коммерческой деятельности предприятия на новом месте или с новой категорией клиентов, включая затраты на обучение персонала;
- административные и прочие общие накладные расходы.

Затраты по займам не включаются в себестоимость объектов основных средств, а признаются как расход в составе прибыли или убытка того периода, в котором они произведены.

Себестоимость является эквивалентом цены при условии немедленного платежа. Если платеж отложен на период, превышающий обычные условия кредитования, то себестоимостью будет являться приведенная стоимость будущих платежей. При получении основных средств в обмен себестоимость будет оцениваться по справедливой стоимости.

После первоначального признания малые и средние предприятия оценивают объекты основных средств по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Затраты на текущее обслуживание объектов относятся на прибыль или убытки того периода, в котором они были произведены. Следовательно, при последующей оценке преобладает основной подход, предполагающий оценку объектов по исторической стоимости, т.е. по первоначальной стоимости за вычетом отдельно накопленных амортизации и убытков от обесценения. Как известно, альтернативный подход предусматривает учет объектов основных средств по справедливой стоимости за минусом накопленных впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Для объектов основных средств под сроком полезной службы понимается ожидаемый (расчетный) период использования актива или количество изделий, которое предполагается произвести с использованием актива [4].

Амортизация представляет собой систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. В том случае, когда характер потребления экономических выгод от значительных компонентов объекта существенно отличается, предприятие должно амортизировать каждый компонент отдельно. Земля имеет неограниченный срок полезного использования и не амортизируется.

Амортизационные отчисления признаются в составе прибыли или убытка за каждый период, но есть и исключения. Так, амортизация производственных зданий и оборудования включается в себестоимость запасов.

В современных экономических условиях новые технологические разработки или изменение рыночных цен могут привести к тому, что остаточная стоимость объекта основных средств или срок его полезной службы изменились за время, прошедшее с последней отчетной даты.

В этом случае малые и средние предприятия могут внести поправки в остаточную стоимость объекта, применяемый метод амортизации или принятый срок полезной службы актива, при этом предприятие должно выбрать такой метод амортизации, который бы отражал характер ожидаемого потребления будущих экономических выгод. При определении срока полезного использования следует учитывать загрузку актива, например оборудования, исходя из ожидаемой мощности, а также ожидаемый физический износ, моральное (коммерческое) устаревание и ограничения по использованию активов, например по истечению договора аренды.

К допустимым методам амортизации для предприятий малого и среднего бизнеса относятся: линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц продукции. Например, при линейном методе амортизации малое предприятие может использовать следующие нормы: для здания — 2% в год, для оборудования — 10–30% в год. Следует отметить, что изменение метода амортизации отражается как изменение в бухгалтерской оценке.

По объектам основных средств, используемым в качестве средств труда, очень важно своевременно оценить, когда балансовая стоимость активов превысит их возмещаемую стоимость. Малые и средние предприятия на каждую отчетную дату выявляют возможность обесценения объектов основных средств. Убытком от обесценения считается сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость (текущую рыночную стоимость). Убыток от обесценения отражается с учетом требований IAS 36 «Обесценение активов», и это относится и к малым, и к средним предприятиям.

Если у предприятия существуют признаки того, что актив может быть обесценен, то оно вправе пересмотреть оставшийся срок полезной службы, метод аморти-

зации и остаточную стоимость объекта основных средств.

Малые и средние предприятия признают убыток от обесценения в составе прибыли или убытка или включают в состав прибыли или убытка компенсации, полученные от третьих сторон.

Малые и средние предприятия прекращают признание объекта основных средств при его выбытии или в том случае, когда от его использования не ожидается поступлений будущих экономических выгод. Прибыль или убыток от выбытия объекта признаются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью объекта основных средств.

В отчетности малые и средние предприятия по каждому классу основных средств должны раскрыть следующую информацию:

— базу оценки при определении балансовой стоимости;

— методы амортизации;

— срок полезной службы или нормы амортизации;

— балансовую стоимость, накопленную амортизацию и убытки от обесценения.

Также нельзя забывать о том, что в соответствии с анализируемым стандартом малые и средние предприятия также должны раскрывать информацию о наличии и величине ограничений прав собственности на основные средства; о стоимости основных средств, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств и о сумме договорных обязательств по приобретению объектов основных средств.

Литература:

1. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 N 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».
2. Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».
3. Официальный сайт Министерства финансов РФ: <http://www.minfin.ru>.
4. Официальный сайт Совета по МСФО: <http://www.iasb.org>.
5. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие/под редакцией Л.И. Ерохиной. — М.: Форум, 2011. — 496 с.

Проблематика учета поступления основных средств по российским и международным стандартам финансовой отчетности

Зубкова Анастасия Анатольевна, бухгалтер
ООО «Азбука жилья» (г. Тольятти)

В производственном потенциале организации основные средства играют одну из важнейших ролей. В статье рассматриваются основные проблемные вопросы учета поступления объектов основных средств, возникающие в условиях перехода на Международные стандарты финансовой отчетности, и даны рекомендации по их совершенствованию.

В настоящее время в условиях повсеместного распространения рыночных отношений организации являются собственниками определенного обособленного имущества. Объекты основных средств составляют основу любого производства, в процессе которого создается продукция, оказываются определенные услуги и выполняются многие виды работ. От их количества, стоимости, качественного состояния, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта [4]. Это предопределяет необходимость строгого учета всех хозяйственных операций, совершаемых с данными объектами на каждой стадии

производства, в частности, и жизненного цикла всей организации в целом.

Действующие положения в области учета основных средств не являются идеальными и не в полной мере отвечают запросам современным условиям хозяйствования. Целый ряд норм, правил и требований, установленных в данной области, нуждаются в уточнениях и совершенствовании.

В России на протяжении более 15 последних лет осуществляется реформирование бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Однако различий между ними и рос-

сийскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) еще довольно много, в том числе и не имеющих под собой сколько-нибудь весомых объективных оснований. Это относится и к вопросам учета основных средств, в частности их оценки при признании.

Переход на МСФО дает российским экономическим субъектам ряд преимуществ:

- возможность получать банковские кредиты на более выгодных условиях;
- выход на западный рынок и возможность привлечения иностранного капитала;
- наличие более прозрачной и структурированной информации для принятия управленческих решений;
- повышение степени известности компании в среде конкурентов, покупателей и на финансовых рынках, улучшение корпоративного имиджа [5].

Сравнивая Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (в ред. от 24.12.2010) [2] и Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н) (в ред. от 31.10.2012) нетрудно заметить, что в ПБУ 6/01 отсутствуют затраты по масштабному техническому осмотру на предмет наличия дефектов, проводимому регулярно; на демонтаж объекта и восстановление природной среды после прекращения его использования [1], как важный компонент, входящий в первоначальную стоимость объекта основных средств при его признании.

Дело в том, что себестоимость объекта по российским правилам учета формируют затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением этого объекта основных средств. А упомянутые выше затраты связаны с иным этапом — с уже непосредственным использованием основного средства.

Принципиальные различия между ПБУ 6/01 и МСФО (IAS) 16 существуют и в вопросе определения первоначальной стоимости самостоятельно произведенного (построенного) объекта основных средств. В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 в себестоимость актива не должны включаться сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами. [1] В ПБУ 6/01 такой нормы нет. В результате указанные затраты обычно включают в первоначальную стоимость возводимого объекта.

Не меньше вопросов вызывает и ряд других положений ПБУ, касающихся порядка определения первоначальной стоимости приобретаемых основных средств. Отдельные из них, хотя и созвучны тем, что содержатся в МСФО, не учитывают российской действительности. Исходя из практических соображений, было бы целесообразно ПБУ 6/01, в частности его п. 8, где речь идет о том, что «первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение...» [2], дополнить словами «но не выше их справедливой стоимости».

Что позволит, снизить число случаев мошенничества, коррупционных скандалов, связанных с «ценой покупки» объекта основных средств.

При первоначальной оценке объекта основных средств в случае его приобретения на условиях коммерческого кредита — с отсрочкой или рассрочкой платежа цена покупки включает сумму процентов, взимаемых за пользование таким кредитом. В соответствии с пунктом 23 IAS 16 «Основные средства» разница между ценой при условии немедленного платежа и общей суммой отсроченного платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки. Исключение составляют случаи, когда такие проценты капитализируются в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н). В ПБУ 6/01 подобной нормы не содержит. Однако в пункте 1 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 N 107н) (в ред. от 27.04.2012) сказано, что оно распространяется на товарные кредиты. [3] В итоге по этому вопросу расхождений между правилами МСФО и ПБУ не возникает.

Требуют уточнения и действующие положения в области учета общехозяйственных расходов, связанных с поступлением основных средств. В МСФО (IAS) 16 однозначно указано, что в стоимость поступающего объекта основных средств не должны включаться «административные и прочие общие накладные расходы» (пп. «d» п. 19). В отличие от этого в ПБУ 6/01 содержится несколько иная норма, а именно: «не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств» (п. 8).

В МСФО (IAS) 16 в отличие от ПБУ 6/01, как видим, отсутствуют какие-либо исключения, устанавливающие, когда общехозяйственные расходы должны включаться в первоначальную стоимость поступающего объекта основных средств. Поскольку бухгалтерский учет в России реформируется на основе МСФО, то нормы, содержащиеся в ПБУ, в рассматриваемом вопросе должны быть идентичными международным стандартам.

Таким образом, видно, что действующие нормы и положения требуют значительной доработки, исходя из требований, содержащихся в Международных стандартах финансовой отчетности. Чем быстрее и качественнее будут введены эти изменения, тем скорее организации смогут перейти на составление отчетности по МСФО при минимальных затратах финансовых, трудовых и временных ресурсов. Есть достаточно оснований полагать, что реализация на практике вносимых предложений будет полнее удовлетворять запросы организаций в современных условиях хозяйствования в более качественной информации, необходимой для принятия различных управленческих решений.

Литература:

1. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н (в ред. от 18.07.2012) // Консультант Плюс: Технология Проф.
2. Российская Федерация. Приказ. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: №26н: Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010) // Консультант Плюс: Технология Проф.
3. Российская Федерация. Приказ. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 [Электронный ресурс]: N 107н: Приказ Минфина РФ от 06 октября 2008 (ред. от 27.04.2012) // Консультант Плюс: Технология Проф.
4. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие/под редакцией Л.И. Ерохиной. — М.: Форум, 2011. — 496 с.
5. Парамонова Л.А., Раскрытие финансовой информатизации в учетной политике и бухгалтерской отчетности лизинговой компании/Л.А. Парамонова, П.М. Дюжева // Вестник ПВГУС. Серия: Экономика. — 2007. — №2. — с. 151–157.

Сравнительная характеристика учета денежных средств по российским и международным стандартам

Ибрагимов Элхан Абулфас оглы, помощник бухгалтера
ООО Кафе-бар «Белый аист» (г. Тольятти)

Учетная информация в современных условиях институциональной бизнес-среды становится все более первостепенной и актуальной при разработке новой, адекватной условиям глобализации и интеграции методологии учета. Введение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является важнейшим шагом для создания благоприятного инвестиционного климата и, соответственно, экономического роста.

В настоящее время происходит конвергенция российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Одним из доказательств этого является появление ПБУ 23/2011, которое является аналогом МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Для того чтобы провести сравнительный анализ отражения учета денежных средств в финансовой отчетности, необходимо сопоставить требования отечественного законодательства и МСФО.

В 2011 г. Приказом Минфина России от 02.02.2011 N 11н было утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). Впервые в российской практике появился порядок в том, как отражать денежные средства и их потоки в отчете о движении денежных средств. ПБУ 23/2011 в основном направлено на детальное раскрытие понятий и принципов классификации денежных потоков. Однако в отличие от МСФО (IAS) 7 в нем отсутствуют методы формирования денежных потоков. [1]

Существует различие в определении эквивалентов денежных средств. Определение эквивалентов денежных средств, данное в МСФО (IAS) 7, четко относит к ним краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств

и подверженные незначительному риску изменения их стоимости, в то время как ПБУ 23/2011 не разграничивает срочность финансовых вложений.

Так, в соответствии с классификацией денежных потоков вложения денежных средств в другие объекты на срок до 1 года относятся к краткосрочному денежному потоку, на срок более 1 года — к долгосрочному денежному потоку. Также надо учитывать, что принятие срока 1 год в качестве критерия для разделения денежных потоков по их продолжительности условно. [2]

Так, бухгалтер, в соответствии с ПБУ 23/2011, в результате применения своего профессионального суждения может отнести к денежным эквивалентам как краткосрочные финансовые вложения, так и долгосрочные. Последние, в свою очередь, противоречат одному из условий признания финансовых вложений в качестве эквивалентов денежных средств, а именно финансовые вложения должны быть подвержены незначительному риску изменения их стоимости. Долгосрочные финансовые вложения противоречат данному условию, так как очень сложно спрогнозировать и рассчитать степень риска изменения стоимости финансового вложения в долгосрочной перспективе по причине того, что изменения стоимости могут быть связаны с неконтролируемыми и непредвиденными внешними событиями. Кроме того, отнесение долго-

срочных финансовых вложений к эквивалентам денежных средств будет занижать сальдо денежных потоков от инвестиционных операций. Другими словами, уменьшается активность организации по инвестиционной деятельности, так как именно по инвестиционной деятельности учитываются долговые ценные бумаги (права требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе. Но с другой стороны, перекалфикация долгосрочных финансовых вложений в эквиваленты денежных средств будет оказывать влияние на изменение платежеспособности организации, на котором сосредоточивают свое внимание кредиторы. Таким образом, будут завышены коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидности.

В результате отнесения краткосрочных или долгосрочных финансовых вложений к эквивалентам денежных средств в соответствии с ПБУ 23/2011 происходит перекалфикация в статьях оборотных активов или в статьях оборотных активов и внеоборотных активов соответственно. Увеличивается величина денежных средств и их эквивалентов, что в результате приводит к завышению показателей платежеспособности и ликвидности.

Проанализировав вышеназванные различия, можно сделать вывод, что российский стандарт предоставляет большую свободу бухгалтеру в использовании своего профессионального суждения при отнесении финансовых вложений к денежным эквивалентам. А определение денежных эквивалентов по МСФО является более точным и конкретным, так как к ним могут быть отнесены только краткосрочные финансовые вложения. [3]

Однако по МСФО (IAS) 7 у бухгалтера могут возникнуть вопросы, связанные с термином «инвестиции» (в РПБУ используется термин «финансовые вложения»). Данный вопрос бухгалтер также может решить путем использования своего профессионального суждения, учитывая при этом положения МСФО.

Следует отметить, что в ПБУ 23/2011 не дается определения ни операционной, ни текущей деятельности, а используется такое понятие, как «денежные потоки от текущих операций».

В МСФО (IAS) 7 определение операционной деятельности изложено кратко и достаточно понятно, т.е. бухгалтер, определившись, какие операции он относит к инвестиционной и финансовой деятельности, все остальные операции, связанные с основной приносящей доход деятельностью и прочей деятельностью, классифицирует как операционную деятельность.

Совсем по-другому дело обстоит в РПБУ, в которых приводится определение «денежные потоки от текущих операций». В соответствии с данным определением к денежным потокам от текущих операций можно относить денежные потоки по обычным видам деятельности, приносящие выручку. Кроме того, существует следующее дополнение к данному определению: денежные потоки от те-

кущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

В денежных потоках от операционной деятельности между РПБУ и МСФО также существуют различия. Первое отличие, является следствием различий в сфере действия МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/2011. То есть в соответствии с МСФО (IAS) 7 к примерам денежных потоков от операционной деятельности можно отнести денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих или торговых целях, в то время как по ПБУ 23/2011 к денежным потокам от текущих операций относятся, например:

- уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов;

- поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);

- денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение 3 мес.). [4]

Вторая отличительная особенность связана с денежными потоками страховых организаций. Денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям приводятся в примерах денежных потоков от операционной деятельности в МСФО (IAS) 7, в то время как в ПБУ 23/2011 о денежных потоках страховых организаций ничего не сказано. Это различие связано с тем, что для коммерческих организаций, осуществляющих специфические виды деятельности (в данном случае страховых организаций), существует своя нормативно-правовая база.

Существует различие и в квалификации полученных процентов. МСФО (IAS) 7 позволяет полученные проценты относить как к операционной, так и к инвестиционной деятельности в зависимости от профессионального суждения бухгалтера. К первому виду бухгалтер может отнести доходы по процентам, основываясь на том, что данные доходы включаются в определение прибыли, ко второму виду деятельности — ссылаясь на то, что данные доходы представляют собой доходы по инвестициям. Выбор того или иного вида деятельности полностью удовлетворяет приведенным в МСФО (IAS) 7 определениям соответствующих видов деятельности. При выборе отнесения данных доходов к инвестиционной деятельности будет занижено сальдо денежных потоков от операционной деятельности и отрицательное сальдо денежных потоков от инвестиционной деятельности, что является неблагоприятным показателем деятельности предприятия для пользователей бухгалтерской отчетности.

Положение по бухгалтерскому учету 23/2011 относит поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе, к денежным потокам от инвестиционных операций. Отнесение полу-

ченных процентов по финансовым вложениям к инвестиционным операциям организации не противоречит определению денежных потоков от инвестиционных операций, так как данные поступления связаны с приобретением необоротных активов предприятия. [5]

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 предоставляет больше возможностей для бухгалтера в применении своего профессионального суждения при классификации полученных процентов к тому или иному виду денежных потоков.

Существуют различия и в определении инвестиционной деятельности. Во-первых, следует отметить, что в ПБУ 23/2011 не дается определения именно инвестиционной деятельности, а используется такое понятие, как «денежные потоки от инвестиционных операций» (как было описано и в случае с операционной деятельностью). Во-вторых, в соответствии с РПБУ к денежным потокам от инвестиционных операций могут относиться только операции, связанные с изменением необоротных активов, т.е. сразу ограничиваются понятием долгосрочности. А в соответствии с МСФО к инвестиционной деятельности, так же как и в ПБУ 23/2011, относится деятельность, связанная с долгосрочными активами, и отличительным моментом является то, что к этой же деятельности могут относиться другие инвестиции, которые бухгалтер по своему профессиональному суждению не отнес к эквивалентам денежных средств. Следовательно, к инвестиционной деятельности также можно отнести и краткосрочные инвестиции, так как денежными эквивалентами по МСФО (IAS) 7 являются только краткосрочные высоколиквидные инвестиции, по которым известны денежные суммы к получению и имеется незначительный риск изменения их стоимости. Относительно инвестиционной деятельности МСФО также предоставляют бухгалтеру больше возможностей для применения своего профессионального суждения, что не противоречит перечисленным примерам в МСФО (IAS) 7, связанным с инвестиционной деятельностью [3]

Существуют различия и в указаниях о способах составления отчета о движении денежных средств. В соответствии с МСФО (IAS) 7 отчет о движении денежных средств в части отражения денежных потоков от операционной деятельности может быть составлен прямым и косвенным методом. Прямой метод, в свою очередь, делится также на два варианта составления: информация берется из учетных записей или корректируются суммы выручки, себестоимости и другие статьи отчета о совокупной прибыли (в РПБУ — отчета о финансовых результатах). Отчет о движении денежных средств в части отражения инвестиционной и финансовой деятельности составляется только прямым методом. В соответствии с утвержденной формой отчета о движении денежных средств в РПБУ он составляется прямым методом. [2]

Следует отметить, что, применяя тот или иной вид и метод расчета денежного потока, следует помнить,

что целый ряд проблем способен снизить его информативную ценность.

Для реализации механизма анализа и контроллинга денежных потоков предприятия целесообразно ввести центры финансовой ответственности (ЦФО) и предложить формат отчета «Денежные потоки» для внутренних и внешних пользователей холдинга на примере объекта исследования — холдинговой компании химической промышленности. В этот формат следует включить перечень доходов и расходов предприятия, закрепленных за центрами финансовой ответственности: ЦФО 01 — управленческие расходы; ЦФО 02 — подбор и обучение персонала; ЦФО 03 — оплата труда; ЦФО 04 — налоги и т.д. [1]

Для каждого центра финансовой ответственности следует распорядительным документом (учетной или финансовой политикой организации) закрепить конкретные виды расходов с указанием их шифра (для ЦФО 01 (управленческие расходы): 01 — информационные услуги, 02 — нотариальные услуги, 03 — аудиторские услуги, 04 — программное обеспечение) и т.д.

Каждый центр финансовой ответственности ежемесячно составляет отчет в денежном выражении. Для тех центров, которые несут материальные расходы, в форму заносятся данные для определения сумм по израсходованному количеству по каждому наименованию материалов (если это необходимо). Данные такого рода, как правило, несут больше информативности в определении оттока денежных средств (производственных расходов). Предложенный подход по формированию отчета о движении денежных средств для внутренних пользователей можно распространить на формирование этого же отчета, подготовляемого для финансовой отчетности. Поскольку содержание притоков и оттоков денежных средств в форме отчета не регламентируется нормативными документами, организации могут расшифровку этих показателей сохранить по позициям расходов. [1]

Таким образом, сравнительный анализ МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/2011 показал, что отечественная методология бухгалтерского учета, будучи построенной на основе МСФО, имеет ряд различий. Анализ МСФО в части формирования и движения денежных средств показывает значимость денежных потоков, принципы, методы формирования и их оценки, выступает ориентацией для усовершенствования отечественных стандартов.

Рассмотренные аспекты подтверждают необходимость выделения денежных потоков предприятия в самостоятельный объект управления. Необходимость формирования информации для целей управления о денежных средствах и их потоках очевидна. Основным поставщиком такой информации являются бухгалтерский (финансовый) учет, бухгалтерская и оперативная отчетность, а также аналитическая интерпретация данных отчетности методами финансового анализа и другими методами в системе управления организацией.

Литература:

1. Ангеловская А. А. Анализ формирования денежных потоков по МСФО и российским стандартам [Текст]/А. А. Ангеловская // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — №3.
2. Васильева Е. А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст]/Е. А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 229–232.
3. Васильева Е. А. Сравнительный анализ международных и российских стандартов формирования финансовой отчетности [Текст]/Е. А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 545–549.
4. Васильчук О. И. Процедуры аудита деятельности предприятий малого и среднего бизнеса, направленные на обеспечение экономической безопасности [Текст]/О. И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2011. — №3. — с. 17–26.
5. Коростелев А. А. Управление информационными потоками в аналитической деятельности [Текст]/А. А. Коростелев, Т. В. Комар // Азимут научных исследований: экономика и управление. — 2012. — №1. — с. 42–45.

Учет финансовых результатов согласно российским и международным стандартам

Иванова Анастасия Вячеславовна, бухгалтер
ООО «СпецСтройСервис» (г. Тольятти)

В статье приводится сравнительная характеристика учета финансовых результатов по Международным стандартам финансовой отчетности и российским правилам учета. Рассматриваются понятия «доход» и «расход» как экономическая категория, классификация и оценка доходов. Особое внимание уделяется проекту нового положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации».

Ключевые слова: *учет финансовых результатов, российские стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, выручка, себестоимость, проект ПБУ «Доходы организации».*

Для того чтобы выйти на международный рынок, российским предприятиям следует вести бухгалтерский финансовый учет не только по правилам российских стандартов, но и в соответствии с международными стандартами. Применение международных стандартов финансовой отчетности делает учет хозяйствующих субъектов более прозрачным, а, следовательно, помогает внешним пользователям принимать экономически рациональные решения. Также подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности по международным стандартам способствует привлечению иностранных инвестиций.

В результате процесса глобализации требования пользователей к отчетности предприятий становятся более жесткими. Поэтому в ближайшем будущем ведение финансового учета без использования международных стандартов финансовой отчетности будет проблематично. Крупные российские предприятия уже на данный момент стараются составлять свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов, что способствует объективной оценке бизнеса и предоставляет возможность выхода на международные рынки и получение иностранных инвестиций.

В настоящее время вопросы перехода отечественных предприятий на международные стандарты финансовой отчетности, которые, в свою очередь, являются методологической базой для развития российской системы учета,

приобретают все большую актуальность. В условиях сложившейся переходной ситуации возникает необходимость в более детальном рассмотрении вопросов, касающихся учета финансовых результатов. Выручка как один из важнейших показателей финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия представляет особый интерес для составителей и пользователей как российской, так и международной отчетности.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» [1] под доходами хозяйствующих субъектов понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящие к росту его капитала, исключая вклады собственников предприятия. Принципы международных стандартов финансовой отчетности определяют доход как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления активов и (или) уменьшения обязательств, не связанных с вкладами участников. Таким образом, понятие «доход» трактуется в отечественных и международных стандартах одинаково.

На сайте Министерства финансов представлен подготовленный проект нового ПБУ «Доходы организации» [6]. Определения, представленные в проекте ПБУ, ПБУ 9/99 «Доходы организации» и международном стандарте финансовой отчетности 18 «Выручка», в принципе раскрываются одинаково [3]. В данном проекте доход определя-

ется как увеличение экономических выгод в результате поступления (увеличения стоимости) активов и (или) списания (уменьшения стоимости) обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением поступлений, указанных в пункте 4 проекта ПБУ «Доходы организации».

Сравнительная характеристика ПБУ 9/99 «Доходы организации», МСФО 18 «Выручка» и проекта ПБУ «Доходы организации» приведена в таблице 1.

Международный стандарт финансовой отчетности 18 «Выручка» устанавливает следующие критерии для признания выручки:

- покупателю переданы значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
- продавец не принимает участия в управлении товаром в той степени, которая подразумевает право собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно измерена;
- вероятно, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят к продавцу;
- понесенные или ожидаемые затраты, относящиеся к операции, можно надежно измерить [3].

Представленные критерии в иной формулировке есть и в аналогичном отечественном стандарте.

Важное место в рассматриваемом международном стандарте отводится оценке момента передачи рисков и вознаграждений, в зависимости от условий сделки. Передача рисков и вознаграждений может происходить как с переходом права собственности, так и без. Возникающие особенности требуют специального порядка признания выручки.

В проекте ПБУ «Доходы организации» некоторые из условий признания выручки действующего ПБУ 9/99 «Доходы организации» [1] изменены. Например, отмечается, что переход от организации к покупателю основных рисков и выгод, связанных с продукцией, товаром, может не совпадать с моментом перехода от организации к покупателю права собственности. Также необходимо отметить один важный момент: согласно Проекту утрата организацией контроля над активом, является условием признания дохода. При этом требование об обязательном подтверждении факта реализации договором или другим соответствующим документом отсутствует. Таким образом, условия признания выручки по российским стан-

Таблица 1. Сравнительная характеристика действующего ПБУ 9/99, проекта ПБУ «Доходы организации» и МСФО 18 «Выручка»

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	Проект ПБУ «Доходы организации»	МСФО 18 «Выручка»
Классификация доходов	Подразделяются на доходы от основной деятельности и прочие доходы	Подразделяются на доходы от основной деятельности (выручка) и внереализационные доходы (сближение бухгалтерского и налогового учета)	Классифицируются по экономической сущности на доходы от основных видов деятельности и прочие доходы
Учет процентных доходов	Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»	Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»
Признание доходов	Организация имеет право на получение этой выручки; Сумма выручки может быть определена; Имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации; Произошел переход права собственности на продукцию (товар) к покупателю; Расходы, которые произведены, могут быть определены.	Сумма выручки может быть определена; Имеется уверенность в том, что в результате факта хозяйственной жизни произойдет увеличение экономических выгод организации; От организации к покупателю перешли основные экономические риски и выгоды, связанные с продукцией, товаром; Организация более не контролирует проданную продукцию, товары; Затраты, которые понесены или будут понесены в связи с получением выручки, могут быть определены.	Покупателю переданы значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары; Продавец не принимает участия в управлении товаром в той степени, которая подразумевает право собственности; Сумма выручки может быть надежно измерена; Вероятно, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят к продавцу; Понесенные или ожидаемые затраты, относящиеся к операции, можно надежно измерить.

дартам станут практически полностью идентичны международным правилам, в которых экономическая сущность превалирует над юридической формой.

Согласно МСФО 18 «Выручка» [3] доходы должны оцениваться по справедливой стоимости, а в российской практике учета — по рыночной стоимости. По сути, понятие справедливой стоимости и рыночной схожи, но, тем не менее, полностью идентичными не назовешь, так как рыночная стоимость является частью справедливой. Под рыночной стоимостью понимается цена, которую уплачивает предприятие, в соответствии с заключенным договором. Но, по сути, в некоторых условиях цена договора и справедливая стоимость могут расходиться.

Также большое значение имеет сравнительный анализ порядка учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции в российской системе бухгалтерского учета и положений МСФО в части учета расходов и доходов предприятия.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» прежде всего к расходам относятся расходы по обычным видам деятельности, то есть затраты на производство и продажу продукции (оказание услуг, выполнение работ) [2]. Однако с точки зрения современных концепций расходы и затраты — это две различные категории.

Под затратами принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг), которые из орга-

низации не выбывают, а лишь в результате операционной деятельности трансформируются в готовую продукцию или в незавершенное производство.

В Российской Федерации себестоимость проданных товаров определяется на основе информации, содержащейся на счете 43 «Готовая продукция», исходя из себестоимости остатков продукции на начало месяца и себестоимости продукции, поступившей из производства в течение всего отчетного месяца.

Таким образом, основные нововведения направлены на сближение отечественных и международных стандартов. Проект ПБУ «Доходы организации» максимально приближен к международному стандарту финансовой отчетности 18 «Выручка». Предполагается замена критерия «перехода права собственности» на критерий «переход рисков и контроль за поступлением выгод».

Несмотря на известие об обязательном внедрении с 2012 г. в России международных стандартов учета, непубличные коммерческие компании, предприятия малого и среднего бизнеса продолжают вести учет согласно отечественным стандартам. В рамках изменения законодательства отечественный учет будет модифицироваться и, как следствие, приближаться к международному. Однако ожидать их полного сближения в конкретные сроки не стоит, поскольку международные стандарты финансовой отчетности более гибкие по сравнению с отечественными стандартами.

Литература:

1. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: №32н: утв. Министерством Финансов Российской Федерации 06.05.1999 г. (в редакции от 27.04.2012 г.) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014
2. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: №33н: утв. Министерством Финансов Российской Федерации 06.05.1999 г. (в редакции от 27.04.2012 г.) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014
3. Российская Федерация. Приказы. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. Минфином РФ от 25.11.2011 N 160н (в редакции от 18.07.2012 г.) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014.
4. Проект ПБУ «Доходы организации» [Электронный ресурс]: http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/index.php?id4=16677
5. Соколова И. А. Внутренняя бухгалтерская отчетность как информационная база управленческого анализа [Текст]/И. А. Соколова, Н. А. Прохорова, // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. — 2012. — №23 — с. 168–172
6. Соколова И. А. Проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета [Текст]/И. А. Соколова, Н. А. Прохорова, // Сборник научных трудов Sworld. — 2011. — №3 — с. 50–58.
7. Соколова И. А. Использование методов анализа для выявления фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст]/И. А. Соколова VII международная научно-практическая конференция «Наука — промышленности и сервису», Тольятти, 2012. с. 213–219

Риск-ориентированный подход к управленческому учету как инструменту внутрифирменного менеджмента

Кадаева Юлия Юрьевна, главный бухгалтер
ООО «Военпроект» (г. Тольятти)

В статье описывается необходимость оценки уровня риска при построении системы управленческого учета. Делается вывод о риск-ориентированном подходе к управленческому учету. Рассмотрены факторы риска, в зависимости от видов деятельности экономического субъекта. Представлен пример классификации риска при построении системы управленческого учета и составления отчетности экономического субъекта.

Ключевые слова: управленческий учет, внутрифирменный менеджмент, факторы риска, риск-ориентированный подход.

Существенным элементом для построения обоснованной и достоверной системы управленческого учета любого экономического субъекта должно быть отражение его устремления на достижение целей деятельности экономического субъекта и понимание того, что их достижение осуществляется в условиях риска.

Изучение экономической литературы [2], позволяет сделать вывод о необходимости выявления факторов риска, которые оказывают существенное влияние на деятельность экономических субъектов.

Например, к факторам риска, относящимся к состоянию области деятельности экономического субъекта относятся: введение новых нормативных требований, отражающихся на финансовой устойчивости или прибыльности экономического субъекта; высокий уровень конкурентоспособности, сопровождающийся падением нормы прибыли; спад в отрасли, который сопровождается растущим количеством случаев банкротства предприятий и снижением покупательского спроса; существенные и быстрые изменения условий предпринимательской деятельности в отрасли, в которой осуществляет деятельность экономический субъект (например, быстро изменяющиеся технологии или быстро устаревающая продукция).

Факторы риска, которые относятся к характеристикам финансово-хозяйственной деятельности и финансовой устойчивости включают: сокрытие объемов реализации продукции (работ, услуг); дефицит привлеченных финансовых средств для обеспечения конкурентоспособной позиции на рынке, в том числе недостаток средств для финансирования расходов экономического субъекта на НИОКР, строительство, модернизацию и обновление материально-технической базы экономического субъекта; значимые оценочные показатели, которые содержат значительную долю субъективных суждений или неопределенности либо подлежат существенному возможному изменению в ближайшем будущем, что подорвет финансовое положение экономического субъекта (например, принятие мер по ликвидации просроченной дебиторской задолженности, обеспечение достоверного и своевременного признания выручки (доходов) экономического

субъекта, ликвидность финансовых инструментов, операции с взаимозависимыми сторонами, не относящиеся к обычному ведению финансово-хозяйственной деятельности; вызывающий сомнения в достоверности и обоснованности коэффициент прибыльности бизнеса; угроза надвигающегося банкротства или внешнего поглощения; негативные последствия в результате невозможности осуществить крупную сделку (например, объединение бизнеса или привлечение заемных средств), если в бухгалтерской (финансовой) отчетности будут отражены низкие показатели экономической эффективности деятельности экономического субъекта [3].

Факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов, в частности, факторы риска, связанные с подверженностью активов к присвоению относятся: обращение крупных сумм наличных денег; особенности материальных запасов (например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом); существование высоко ликвидных активов (например, денежные средства и эквиваленты денежных средств); наличие объектов основных средств движимого имущества, которые наиболее привлекательны в условиях рыночной среды, в том числе, в связи с отсутствием признаков определения владельца.

Изучение различных факторов и видов риска, позволяет сделать вывод о необходимости применения риск-ориентированного подхода при построении системы управленческого учета в экономических субъектах.

Реализация риск-ориентированного подхода к управленческому учету, для обеспечения руководства экономических субъектов достоверной информацией, нахождению значения рисков позволяет судить о сложности в использовании показателей, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности для множества российских организаций. Что влечет к проблемам в определении нормы приращения (дисконта). Для коммерческих организаций большие проблемы вызывает риск сокращения операционных денежных потоков. Соответственно можно рассчитывать денежный поток в условиях риска (в английской литературе обозначаемый как Cash Flow at Risk, C-FaR).

Изученные источники литературы [1] трактуют концепцию «денежных потоков» с учетом риск-ориентированного подхода с использованием методов внутрифирменного менеджмента.

Сутью риск-ориентированного подхода в системе управленческого учета, является построение системы управленческого учета на следующих принципах: принцип комплексности; принцип своевременности; принцип полноты; принцип апперцепции; принцип адаптивности; принцип компетентности; принцип рациональности; принцип существенности; принцип предупредительности; принцип осмотрительности. В настоящее время управление рисками базируется на анализе. При анализе рисков обобщают основные его факторы, причины

возникновения, SWOT-анализ, его последствия, мероприятия по его минимизации.

Особенностью риск-ориентированного подхода является акцент на идентификацию, мониторинг и управление основными рисками. Риск-ориентированная система предусматривает отказ от создания специализированных подразделений риск-менеджмента и реализацию функций по управлению рисками финансовой службой организации. Такой подход предъявляет особые условия к апперцепции методов оценки основных рисков. Это предопределяет необходимость проведения качественного анализа рисков и его центральное место в совокупности методов риск-ориентированного подхода к управленческому учету.

Таблица 1. Характеристика рисков экономических субъектов (на примере ОАО «Газпром»)

Группы и виды рисков	Характеристика
<i>1 группа — стратегические и страновые риски</i>	
1. Риски, связанные с мировым финансовым кризисом	Характеризуются периодом глубокой глобальной рецессии, после которого необходимо восстановление мировой экономики. С этой целью группа компаний «Газпром» в 2010 году реализовала Комплексный план мероприятий по финансовой стратегии.
2. Внешние риски, при работе на Европейском газовом рынке	Для группы компании «Газпром» данные риски проявляются в диспаритете цен по долгосрочным контрактам и цен на газ на спотовых рынках. С целью диверсификации деятельности, развития новых форм торговли, «Газпром» рассматривает в качестве ключевых новых рынков страны АТР.
3. Риски, связанные с госрегулированием	Российская Федерация владеет блокирующим пакетом акций ОАО «Газпром», осуществляет контроль за движением финансовых потоков компании, регулируют оптовые цены на газ на внутреннем рынке, тарифы на услуги по магистральным трубопроводам и т. д. Кроме того, как один из крупнейших налогоплательщиков «Газпром» сотрудничает с государством на взаимовыгодных условиях. Планируется с 2015 года переход от государственного регулирования оптовых цен на газ к государственному регулированию тарифов на услуги по транспортировке газа по магистральным газопроводам.
4. Риски, связанные с транзитом природного газа	Связаны с нестабильной политической и социальной обстановкой в транзитных странах, с опасностью нарушения условий договора по перемещению газа и (или) сбоем в экспортных поставках, например, через Украину, Беларусь, Молдову. Для снижения зависимости от транзитных стран реализуются газотранспортные проекты «Северный поток», «Южный поток».
5. Риски, связанные с освоением новых территорий и рынков	Выход в новые регионы требуют дополнительной проработки региональных особенностей на стадии обоснования соответствующих проектов
6. Риски, связанные с научно-техническим прогрессом (использование альтернативных нетрадиционных источников для производства газа)	Характеризуются повышением активности Северной Америки в добыче газа из нетрадиционных источников, что может привести к снижению объемов импорта в США и перенаправлению высвобожденных объемов на рынки Европы и Северо-Восточной Азии, и как следствие усилит конкуренцию.
7. Риски, связанные с географическими и климатическими условиями	Связаны с суровым климатом Западной Сибири, на которую приходится значительная доля объема добычи газа. Для снижения рисков разрабатываются и реализуются программы повышения эффективности системы добычи, транспортировке и эксплуатации газотранспортной сети.
<i>2 группа — риски таможенного, валютного и налогового регулирования</i>	
8. Риски изменения налогового, таможенного, валютного нормативного регулирования и контроля	Связаны реализацией мероприятий Правительства и ЦБ РФ по усилению контроля за проведением валютных операций и с частой изменчивостью законодательства о налогах и сборах.

9. Риски, связанные с изменением правил таможенного контроля и уплаты пошлин в РФ	Деятельность предприятий группы по экспорту углеводородов попадает под правила таможенного регулирования. Риски связаны с возникающими разногласиями с таможенными органами в подходе к порядку декларирования и взимания таможенных пошлин.
<i>3 группа — финансовые риски</i>	
10. Риски изменения курсов валют, ставок по кредитам и инфляционной составляющей	Связаны с влиянием на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий Группы изменений темпов инфляции и обменных курсов. Часть долгового портфеля Группы составляет синдицированные кредиты западных банков, процентная ставка по обслуживанию этих кредитов базируется на основе ставок LIBOR/EULIBOR.
11. Кредитные риски и риски обеспечения ликвидности	Связаны с неблагоприятным воздействием ограниченной способности отдельных потребителей природного газа, с несвоевременным или не полным исполнением контрагентами обязательств.
12. Рыночные риски, в т. ч. риски снижения цены на экспортный газ, уменьшение объемов поставки	Связаны с экспортными продажами газа по долгосрочным контрактам, выручка от продаж, по которым составляет основную часть выручки Газпрома. Основным фактором риска цены является колебание цен на газовые индексы, на основе которых определяются цены по экспортным контрактам.
<i>4 группа — риски в финансово-хозяйственной деятельности</i>	
13. Риск не продления и (или) лишения лицензий на добычу и использование природных ресурсов	Связаны с несоблюдением требований лицензий, возможностью их приостановления, изменения или отзыва.
14. Риски роста затрат	Связаны с ростом удельных затрат в капитальном строительстве газовой отрасли, превышающими темпы роста инфляции (изменение цен на материально-оборотные активы, услуги, металл, затраты на бурение скважин и т. д.)
15. Риски, связанные с эксплуатацией производственных объектов	Сопряжены с широким спектром рисков технологического, технического, природно-климатического характера, рисков негативных действий персонала.
16. Риски оценки запасов углеводородов	Связаны с неопределенностью оценки данных об объемах запасов углеводородов из-за неточности оценки качества информации геолого-технологического характера.
17. Риски, связанные с вертикальной интеграцией и диверсификацией деятельности	Связаны с расширением бизнеса, деятельности на зарубежных рынках.
18. Риски, связанные с регистрацией прав на недвижимое имущество и земельные участки	Связаны с притязаниями третьих лиц, с возможностью некорректно сформированной налоговой базы по налогу на имущество.
19. Риски, связанные с загрязнением окружающей среды	Связаны с возможностью нанесения вреда окружающей среде.

Как показывают проведенные исследования, для всех экономических субъектов необходимо понимание необходимости систематизации факторов риска и классификации видов и характеристик рисков в зависимости от деятельности, структуры и месторасположения экономического субъекта. Данная классификация позволит

руководству экономических субъектов принять своевременные и обоснованные меры по защите бизнеса от угроз потерь и банкротства. В ходе проведения анализа рисков изучаются причины его возникновения и его изменение, рассчитываются суммы ущерба и предлагаются мероприятия по устранению выявленных рисков.

Литература:

1. Федотов Г.П. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений [Текст]/Г.П. Федотов, О.И. Васильчук, К.С. Васильчук // «Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика». — 2014. — № 1 (33). — с. 190–201.
2. Васильчук О.И. Организационно — экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса [Текст]/О.И. Васильчук //дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук. — Москва, 2000.
3. Васильчук О.И. Особенности контроллинга на предприятиях сферы обслуживания: монография [Текст]/О.И. Васильчук. — Тольятти: ПТИС ГАСБУ, 2000.

Разработка стандартов трансфертного ценообразования в системе управленческого учета, с целью обеспечения информацией субъектов и объектов внутрифирменного менеджмента в период перехода на МСФО

Кадаева Юлия Юрьевна, главный бухгалтер
ООО «Военпроект» (г. Тольятти)

В статье рассмотрены вопросы необходимости детализации информации управленческого учета, в частности, показателей трансфертного ценообразования в период перехода на МСФО.

Ключевые слова: управленческий учет, трансфертное ценообразование, внутренний контроль, МСФО.

В рамках перехода предприятий и организаций Российской Федерации на международные стандарты финансовой отчетности, особые требования к построению системы внутреннего контроля предприятия, предписывают, в том числе, разработать и внедрить на предприятии систему трансфертного ценообразования, которая является элементом управленческого учета. В частности, в МСФО (IFRS) 36 «Обесценение активов» [1], указывается, что если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов идентифицируются как генерирующая единица, даже если часть продукции или она вся используется для внутренних нужд. Если поступления денежных средств, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей испытывают влияние внутренних трансфертных цен, организация должна брать в расчет лучшую оценку руководством будущей цены (цен), которые могли бы быть обеспечены в сделке между независимыми сторонами, при расчете:

(а) будущих поступлений денежных средств, используемых для определения ценности использования актива или генерирующей единицы;

(б) будущего выбытия денежных средств, используемого для определения ценности использования любых других активов или генерирующих единиц, которые испытывают влияние внутренних трансфертных цен. [1]

В этой связи, возникает необходимость разработки регламентов и положений, позволяющих экономическому субъекту построить и осуществлять контроль за уровнем трансфертных цен как внутри отдельного экономического субъекта, так и в группе компаний. [4]

Для предприятий и организаций, местом регистрации и деятельности которых является Российская Федерация, контроль за уровнем трансфертных цен дополнительно осуществляется государственными органами (ФНС РФ и т. д.) в соответствии с Налоговым Кодексом РФ (ст. 105).

Все это является необходимой предпосылкой для разработки методики определения трансфертных цен в рамках управленческого учета в целях усиления взаимодействия субъектов и объектов внутрифирменного руководства. Как показывают исследования различных публикаций в экономической литературе, взаимодействие субъектов и объектов внутрифирменного руководства от-

ражено в системе важнейших теоретических концепций и моделей, составляющих основу современной парадигмы внутрифирменного руководства, которые, можно условно классифицировать по следующим критериям:

— степени абстракции: концепция идеальных рынков капитала (*Perfect capital markets*);

— стоимостным критериям: концепция временной стоимости денег (*Time Value of Money, TVM*) и дисконтированного денежного потока (*Discount Cash Flow, DCF*), концепция стоимости (цены) капитала (*Cost of Capital Conception*);

— учету фактора риска финансовых вложений: теория портфеля, модель оценки доходности финансовых активов (*Capital Asset Pricing Model, CAPM*), концепция взаимосвязи уровня риска и доходности (*Risk and Return Conception*);

— информационный критерий: гипотеза эффективности рынка (*Efficient Market Hypothesis, EMH*) и концепция асимметричной информации, теория несовершенной информации;

— критерию оптимального достижения целей субъектов внутрифирменного руководства: концепция агентских отношений (*Agency Costs Conception*), модель оптимального планирования. [5]

Тем не менее, при применении каждой из перечисленных выше концепций, необходим инструментарий, позволяющий осуществлять эффективное взаимодействие субъектов и объектов внутрифирменного руководства.

С целью взаимосвязи деятельности всех иерархических уровней экономического субъекта, необходимо разработать и внедрить внутрифирменные стандарты деятельности, обеспечивающие переход на МСФО и включающие в себя элементы управленческого учета с целью детализации отчетов и пояснений к отчетам по МСФО, в которых, в частности, должны быть рассмотрены и проблемы формирования трансфертных цен. Например, для руководителей всех уровней во внутрифирменных стандартах целесообразно рассмотреть основные принципы и основы МСФО для целей принятия обоснованных управленческих решений, в которых выбираются различные варианты показателей учетной политики для целей МСФО, с точки зрения стратегического развития организаций, формирования трансфертного це-

нообразования, оптимизации стоимости компаний, принятия профессиональных суждений для развития бизнеса организации. Анализируются «подводные камни» отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Для экономических работников: рассматриваются по уровням права принятия решений, проблемы МСФО, с углубленным изучением вопросов по профилю деятельности организации.

Сложности, при формировании системы внутреннего контроля, по разделу управленческого учета, блок: «Трансфертное ценообразование», возникают при проведении операций между связанными сторонами (МСФО 24) [2] или, как обозначены указанные стороны в Налоговом Кодексе РФ, взаимосвязанными лицами.

Взаимосвязанные, или взаимозависимые лица могут быть представлены акционерами (собственниками) компании, топ-менеджерами (высшим управленческим персоналом) или пенсионным фондом компании. Также в данный перечень входят ближайшие родственники перечисленных представителей. При этом негосударственными пенсионными фондами компании руководит тот же исполнительный орган основной компании. А представители фондов могут являться акционерами этой компании. Поэтому данная зависимость, а также ряд финансово-хозяйственных операций между взаимосвязанными лицами может оказать важнейшее влияние на финансовое положение компании и дает возможность манипулирования имуществом или иным активом компании.

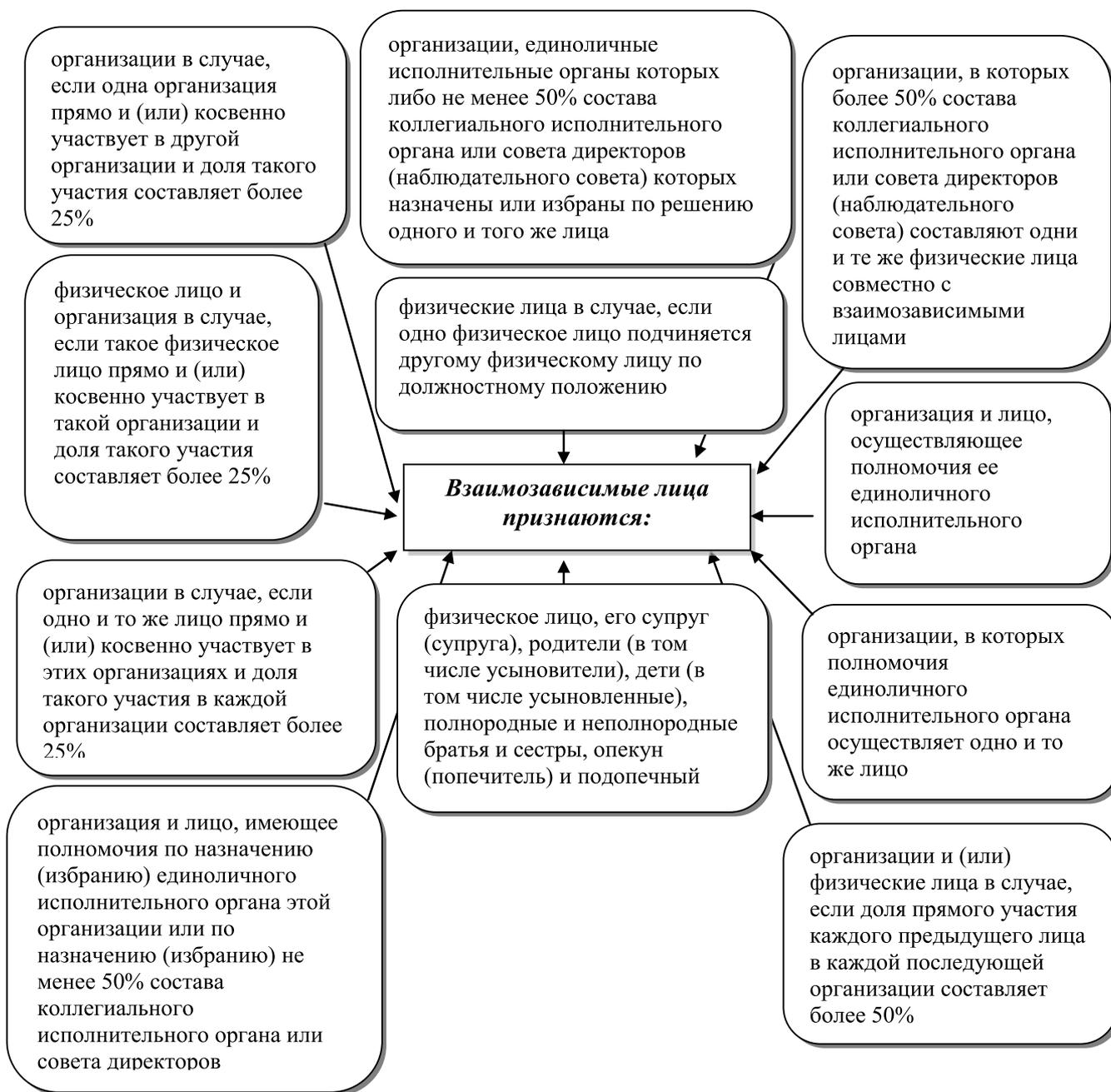


Рис. 1. Классификация взаимосвязанных лиц

Также признаются связанными сторонами представители одной и той же группы компаний. Поэтому операции и расчеты внутри данной группы должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности каждой отдельной компании, но при консолидации данная информация не раскрывается.

Особое внимание связанным сторонам уделяется в банковской сфере, являясь существенной проблемой, поскольку возможный доступ к денежным активам привлекает к ним внимание со стороны лиц с потенциально неправомерными действиями и поступками. Например, получение кредита по заниженным ставкам (ниже рыночных), поверхностная экспертиза кредитных документов.

Литература:

1. МСФО (IFRS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]/О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 160н от 25.11.2011 (в ред. 18.07.2012 г.) // http://www.minfin.ru/ru/legislation/orders/index.php?id_4=15068&from_4=16
2. МСФО (IFRS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» [Электронный ресурс]/О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 160н от 25.11.2011 (в ред. 18.07.2012 г.) // http://www.minfin.ru/ru/legislation/orders/index.php?id_4=15068&from_4=16
3. Федотов Г.П. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений [Текст]/Г.П. Федотов, О.И. Васильчук, К.С. Васильчук // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика». — 2014. — № 1 (33). — с. 190–201.
4. Васильчук О.И. Организационно — экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса [Текст]//дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук/Москва, 2000.
5. Васильчук О.И. Методологические аспекты организации системы трансфертного ценообразования [Текст]/О.И. Васильчук // Вестн. Волж. ун-та им. В.Н. Татищева. — 2011. — № 24. — с. 125–130.
6. Васильчук О.И. Предпринимательские риски предприятий сферы услуг: анализ и управление: монография [Текст]/О.И. Васильчук, И.А. Соколова, Е.В. Медведева/Федеральное агентство по образованию, Гос. образовательное учреждение высш. проф. образования «Поволжский гос. ун-т сервиса (ПВГУС)». — Тольятти, 2009.

Сравнение международных и национальных норм и правил по учету материально-производственных запасов

Каныгина Ольга Игоревна, администратор
Клиентский центр ОАО «Летобанк» (г. Тольятти)

В Международных стандартах основные вопросы бухгалтерского учета запасов нашли отражение в МСФО 2 «Запасы». МСФО 2 «Запасы» определяет материалы как активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи; или в форме сырья или материалов, предназначенных

Для целей управленческого учета, с точки зрения контроля со стороны государства за правильностью формирования трансфертных цен, целесообразно применять классификацию взаимозависимых лиц, представленную в Налоговом Кодексе РФ (рис. 1, стр. 39).

Таким образом, разработка внутреннего правила (стандарта) о порядке формирования трансфертного ценообразования, позволит экономическому субъекту:

1. усилить систему внутреннего контроля;
2. обеспечить соответствие требованиям МСФО по раскрытию информации;
3. снизить риски экономического субъекта с целью обеспечения надежной и достоверной информации о ценах и системе налогообложения экономического субъекта.

для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг [5].

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» в себестоимость материалов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить материалы до места их хранения. Затраты на приобретение материалов включают цену покупки, импортные пошлины

и прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение материалов. Торговые скидки, возвраты платежей и прочие статьи вычитаются при расчете затрат на закупку. Затраты переработки материалов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие как прямые затраты труда. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые имеют место при переработке материалов в готовую продукцию. Постоянными накладными производственными расходами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы. Переменными производственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как косвенные затраты сырья и косвенные затраты труда (параграф 10 МСФО 2 «Запасы»). Прочие затраты включаются в себестоимость материалов только в той части, в которой они связаны с доведением их до готовности к продаже.

В некоторых случаях в себестоимость материалов включаются затраты по займам (условия включения таких затрат определены в допустимом альтернативном методе МСФО 23 «Затраты по займам»)[6].

В параграфе 14 МСФО 2 «Запасы» приведены затраты, которые не могут быть включены в себестоимость материалов, а следовательно, должны быть признаны в качестве расходов в момент их возникновения. Это такие затраты как: затраты по заготовке и доставке материалов

до места их использования, включая расходы по страхованию; затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов. [5]

Согласно МСФО 2 «Запасы» для целей финансовой отчетности материалы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цене продаж. Основной подход к оценке материалов по МСФО: метод ФИФО или средневзвешенной стоимости. Метод ФИФО предполагает, что материалы, поступившие первыми, пойдут в расход первыми.

По формуле средневзвешенной стоимости, стоимость материалов определяется из средневзвешенной аналогичных статей в начале периода и стоимости таких же материалов, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться периодически, или по мере получения каждой дополнительной поставки, в зависимости от условий работы компании.

В целом, подход к оценке материалов в российских нормативных актах совпадает с требованиями МСФО. Однако в МСФО 2 «Запасы» дается более четкое определение оценки материалов: материалы должны оцениваться по наименьшей из двух величин — себестоимости или возможной чистой цены продаж; а также более подробно раскрывается порядок списания материалов ниже себестоимости.

В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Министерством финансов РФ утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012). Предполагалось, что ПБУ 5/2012 «Учет запасов» вступит в силу с бухгалтерской отчетности 2013 г. (на февраль 2014 г. положение не утверждено) [8].

Таблица 1. Сходства и различия учета материалов в МСФО 2 и ПБУ 5/01

Признак сравнения	Сходства	Различия
Определение запасов	Совпадение в целом понятия «запасы» в МСФО и Положениях по бухгалтерскому учету	Различия в разграничении некоторых объектов между основными средствами и запасами
Оценка материалов	Использование правила оценки по наименьшей из себестоимостей и рыночной цены	Недостаточная проработка в РПБУ правила оценки по наименьшей из величин по ряду вопросов
Фактическая себестоимость материалов	Совпадение в большинстве случаев перечня затрат, включаемых и не включаемых в фактическую себестоимость	Различия во включении затрат по займам, суммовых разниц, сверхнормативных затрат в фактическую себестоимость
Формулы расчета себестоимости материалов	Совпадение перечня способов расчета себестоимости	Некоторые различия в приоритетности способов расчета себестоимости
Раскрытие информации о материалах в отчетности	Совпадение ряда показателей, раскрываемых в отчетности в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету и МСФО 2	Перечень информации, требуемой в МСФО 2 «Запасы» шире, чем в Положении по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

Данный проект ПБУ больше, чем действующее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», приближен к требованиям МСФО.

В соответствии ПБУ 5/2012 «Учет запасов» в бухгалтерском учете запасами признаются следующие объекты:

— затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;

— объекты недвижимого имущества, (находящиеся в процессе создания) деятельности приобретенные или созданные для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

— готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

— товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;

— затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (далее — незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, неукomплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия;

— сырье, материалы, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

— инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

— объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

— объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешается признавать в составе запасов; [4]

Таким образом, расширена сфера применения документа. Помимо сырья или материалов, а также ресурсов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности организации (товаров и готовой продукции), в ПБУ 5/2012 «Учет запасов» к запасам отнесены активы, находящиеся в процессе производства для последующей продажи (выполнения работ, оказания услуг) при осуществлении обычной деятельности организации, то есть незавершенное производство.

Важным изменением внесенным в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» является определение момента признания запасов в бухгалтерском учете. В соответствии с ПБУ 5/2012 «Учет запасов» запасы будут приниматься к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, как правило, такой момент совпадает с переходом права собственности.

В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», а также в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов,

утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, не упоминается о моменте признания запасов и его зависимости от перехода права собственности. В Методических указаниях определено, что при отсутствии у организации права собственности на поступившие материальные ценности последние учитываются на забалансовых счетах.

Важным нововведением является включение требования о капитализации в первоначальную (фактическую) стоимость запасов затрат на выполнение обязательств по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке. В соответствии с ПБУ 5/2012 «Учет запасов» в себестоимость запасов включаются:

— затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, в том числе затраты по доработке, сортировке, расфасовке и улучшению технических характеристик запасов;

— затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования;

— величина оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов [5].

При сравнение статей ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ПБУ 5/2012 «Учет запасов» выявлены существенные различия в части состава затрат, включаемых в себестоимость запасов наряду с суммами, перечисленными в случае их приобретения у других лиц, на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, получения организацией запасов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, при выбытии или извлечении в процессе текущего содержания, ремонта, реконструкции, модернизации объектов основных средств и других активов.

Таким образом, ПБУ 5/2012 «Учет запасов» содержит дополнительную статью затрат, которая включает величину оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшую при приобретении или создании запасов.

В себестоимость запасов при их создании, производстве и переработке на разных стадиях производственного процесса включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением, управлением и обеспечением производственного процесса (стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам, амортизация, содержание и техническое обслуживание основных средств, амортизация нематериальных активов).

Если результатом производства является выпуск более одного вида продукции (работ, услуг), то те затраты, которые не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг), распределяются между этими видами пропорционально установленной организацией базе. В качестве такой базы могут использо-

ваться затраты, прямо соотносимые с конкретными видами продукции, например сырье, материалы, оплата труда. Организация устанавливает базу для распределения указанных затрат между видами производимой продукции (работ, услуг) исходя из принципа рациональности и применяет его последовательно.

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. [5]

Возникают вопросы относительно включения в себестоимость запасов расходов по заработной плате работников отдела закупок, расходов на содержание складов (баз), одна часть этих расходов (сортировка, фасовка), согласно проекту, по перечню включается в стоимость запасов, а другая не относится к производству и переработке запасов.

МСФО 2 «Запасы» освещает данный момент более доступно и подробно. В п. 10 данного Стандарта определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно: производственные переменные прямые затраты, производственные переменные косвенные затраты, производственные постоянные косвенные затраты, которые в целом называют производственными накладными затратами. Порядок включения в себестоимость каждой группы затрат четко регламентирован и прописан в МСФО 2 «Запасы».

Другое важное нововведение касается подхода к определению фактической стоимости запасов применительно к торговым организациям. В соответствии с п. 18 ПБУ 5/2012 «Учет запасов» организации розничной торговли с большой номенклатурой товаров вправе определять себестоимость запасов исходя из цен их продажи. При использовании данного способа организация определяет себестоимость товаров по ценам их продажи, уменьшенным на величину торговых наценок. При этом организация вправе учитывать торговую наценку обособленно от товаров, учитываемых по ценам их продажи. В таком случае в бухгалтерском балансе товары должны отражаться за вычетом торговой наценки. Величина торговых наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров. В настоящий момент торговые организации имеют право относить расходы по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) непосредственно на издержки (п. 13 ПБУ 5/01). ПБУ 5/2012 «Учет запасов» данного исключения для торговых организаций не содержит. Установлен общий порядок для формирования фактической стоимости запасов: затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования включаются в себестоимость запасов. В ПБУ 5/2012 «Учет запасов» оставили торговым организациям только право использования альтернативного метода оценки — по цене продаж. ПБУ 5/2012 «Учет запасов» выделяет альтернативные расчетные, методы первоначальной

оценки запасов: по плановым нормативным затратам; по цене продаж; по текущей рыночной стоимости.

Порядок признания расходов, связанных с приобретением, созданием и хранением запасов, отражен в разд. 4 ПБУ 5/2012 «Учет запасов». Стоимость проданных запасов списывается в состав расходов по обычной деятельности одновременно с признанием выручки от их продажи. Запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам, видам) исходя из их характера и функций в хозяйственной деятельности организации.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- себестоимость и накопленная сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по группам (видам) запасов;
- себестоимость запасов, признанных в качестве актива за отчетный период по группам (видам) запасов;
- стоимость запасов, признанных в составе расходов по обычной деятельности за отчетный период по группам (видам) запасов;
- сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи, признанная в составе расходов по обычной деятельности за отчетный период;
- сумма дооценки ранее уцененных запасов до чистой стоимости продажи, отнесенная на уменьшение расходов по обычной деятельности за отчетный период, и раскрытие причин, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- внутренние обороты между группами (видами) запасов за отчетный период по группам (видам) запасов;
- стоимость приобретенных запасов, остающихся не оплаченными на отчетную дату, а также стоимость запасов, находящихся в залоге;
- последствия изменений способов оценки однородных запасов по сравнению с предыдущим отчетным периодом [9].

Таким образом, необходимо учитывать ряд моментов, которые вступят в силу с введением в действие ПБУ 5/2012 «Учет запасов». Отметим также, что ряд положений ПБУ 5/2012 «Учет запасов» требует дополнительных пояснений со стороны Министерства финансов Российской Федерации. В отношении приобретения запасов на условиях отсрочки (рассрочки) недостаточно понятно, что представляет собой номинальная величина подлежащих в будущем уплате денежных средств. Также не ясным остается момент относительно порядка определения величины оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов.

Проведенное исследование показывает, что в целом подходы к учету и отражению в отчетности материалов в российских нормативах максимально близки к требованиям МСФО. Вместе с тем, российские нормативы сохраняют некоторые отличия от МСФО практически

по всем проанализированным признакам сравнения. Эти отличия могут привести к тому, что, несмотря на общность подходов к учету запасов, их показатели в отчетности, составленной по российским и международным стандартам, будут отличаться. В Российской Федерации применение

МСФО в качестве альтернативной системы бухгалтерского и финансового учета и отчетности растет [7, 46]. Национальные стандарты в областях оценки, бухгалтерского учета, аудита и далее будут гармонизироваться с их международными аналогами.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ: Часть вторая [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19 июля 2000 г. (в редакции от 23.07.2013 г.), // Консультант Плюс, 2014 // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=156940>
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный Закон № 402-ФЗ: принят ГД ФС РФ 6.12.2011 г. (в редакции от 23.07.2013 г.) // Консультант Плюс: Высшая школа. 2014 // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=156037>
3. Российская Федерация. Приказ. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально — производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ № 44н от 09.06.2001 г. (в ред. от 25.10.2010 г. № 132н) // Консультант Плюс, 2014 // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=107302>
4. Российская Федерация. Приказ. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 27.04.2014 // http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/
5. Российская Федерация. Приказ. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 18.07.2012 № 106н // http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
6. Российская Федерация. Приказ. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н // 2014 http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
7. Медведева Е. В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в условиях финансового кризиса [Текст]/Е. В. Медведева // В мире научных открытий. — 2010. — № 4–9. — с. 46–48.
8. Прохорова Н. А. Проблемы взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета [Текст]/Н. А. Прохорова, И. А. Соколова // Сборник научных трудов Sworld. — 2011. — Т. 10. — № 3. — с. 50–58.
9. Прохорова Н. А. О необходимости экономико-юридических познаний при различных формах контроля [Текст]/Н. А. Прохорова, И. А. Соколова // Вестник СамГУПС. — 2010. — № 4. — с. 72–78.

Отчет о движении денежных средств: способы составления, анализ и внутренний контроль

Касимова Екатерина Александровна, бухгалтер
Общество с ограниченной ответственностью «Хаус Мейкерс» (г. Тольятти)

В статье рассмотрен порядок составления отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/11, анализ и внутренний контроль денежных средств и риски, связанные с движением денежных средств

Ключевые слова: денежные средства, анализ, внутренний контроль, риски

Предоставление информации о денежных потоках организации обеспечивает отчет о движении денежных средств, который позволяет оценить изменения в чистых активах организации, понять ее финансовую структуру, в том числе исследуя коэффициенты ликвидности и платежеспособности, способствует регулированию потоков в условиях постоянно меняющихся внешних и внутренних факторов.

Отчет о движении денежных средств конкретизирует изменения от одной даты отчетного периода до другой, произошедшие с одним из компонентов бухгалтерской финансовой отчетности — денежными средствами.

Исследование показателей отчета о движении денежных средств организации дает возможность пользователям финансовой отчетности оценить способность организации создавать денежные средства и их эквиваленты, а также оце-

нить ее потребности в денежных средствах. От подобных оценок зависят управленческие решения, что повышает эффективность, как деятельности планово-экономических служб предприятий, так и решений, принимаемых руководством компаний. Таким образом, актуальным является изучение существующей системы управления денежными средствами предприятия с использованием анализа отчета о движении денежных средств.

В международной практике составление отчета о движении денежных средств регулируется Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [3]. Приказом Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. №11н впервые в российской практике учета утверждено Положение по бухгалтерскому учету 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», касающееся раскрытия информации о движении денежных средств [2].

В настоящее время организации, составляющие бухгалтерскую финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО, сталкиваются с проблемами при подготовке отчета о движении денежных средств. Это связано с тем, что существуют различия в некоторых понятиях и правилах подготовки отчета по российским и международным стандартам, а также достаточно общим характером международных стандартов, которые предоставляют большую свободу в степени раскрытия информации и выбора методов и учетных процедур.

Существует отличие в способах составления отчета о движении денежных средств: в соответствии с ПБУ 23/11 используется только прямой метод, в то время как прямым и косвенным методом составляется отчет о движении денежных средств согласно МСФО (IAS) 7: бухгалтер вправе сам выбрать тот способ, который ему наиболее удобен.

При составлении отчета о движении денежных средств прямым методом раскрывается информация обо всех валовых поступлениях и выплатах денежных средств, отраженных в суммах, поступивших и реально уплаченных в наличном и безналичном порядке.

К достоинствам прямого метода относятся:

- простота расчета;
- показывает основные источники притока и оттока денежных средств организации;
- дает возможность делать оперативные выводы о достаточности средств для платежей по различным текущим обязательствам;
- установление взаимосвязи между реализацией и денежной выручкой за отчетный период и др.

Основным недостатком прямого метода является то, что он не раскрывает информацию о взаимосвязи финансового результата и изменения размера денежных средств организации.

Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств основан на корректировке чистой прибыли или убытка с учетом результатов неденежного характера.

Достоинством данного метода является возможность установления соответствия между финансовым результатом и изменениями в оборотном капитале. В то же время косвенный метод имеет недостаток, к которому относится необходимость сбора большого количества информации неденежного характера, также данный метод составления отчета является менее наглядным, чем при использовании прямого метода.

Отчет о движении денежных средств делится на три раздела: денежные потоки от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. При рассмотрении каждого вида денежного потока, можно установить некоторые различия, которые приводятся в российском и международном стандартах.

В МСФО (IAS) 7 определение операционной деятельности изложено кратко и понятно: основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности. Совсем по-другому дело обстоит с ПБУ 23/11, в котором приводится определение «денежные потоки от текущих операций», согласно которому к ним можно отнести денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Существуют также различия в определении инвестиционной деятельности. В ПБУ 23/11 используется понятие «денежные потоки от инвестиционных операций», к которым относятся операции, связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, т.е. сразу ограничиваются понятием долгосрочности. В соответствии с МСФО (IAS) 7 к инвестиционной деятельности, как и в ПБУ 23/11, относится деятельность, связанная с долгосрочными активами, и отличительной особенностью является то, что к этой деятельности могут относиться другие инвестиции, не относящиеся к эквивалентам денежных средств.

Определение финансовой деятельности, приведенное в МСФО (IAS) 7, также отличается от определения, отмеченного в ПБУ 23/11, а именно в международном стандарте дается более общее понятие финансовой деятельности, в соответствии с которым эта деятельность приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия. В ПБУ 23/11 денежные потоки от инвестиционных операций также влияют на размеры и структуру источников финансирования, однако, в российском стандарте данное определение конкретизируется тем, что рассматриваемая деятельность организации связана с привлечением финансирования на долговой или долевым основе.

Движение денежных средств в иностранной валюте в соответствии с ПБУ 23/11 осуществляется исключительно в рублях. В соответствии с МСФО (IAS) 7 отчет о движении денежных средств составляется в функциональной валюте организации: к сумме в иностранной валюте применяется обменный курс между функциональной

и иностранной валютами на дату движения денежных средств. Также важно отметить, что согласно МСФО (IAS) 7 нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств.

Наблюдаются различия в отнесении полученных дивидендов, так как в соответствии ПБУ 23/11 они входят в состав инвестиционных операций. В то время как в МСФО (IAS) 7 прописано, что полученные дивиденды относятся как к инвестиционной деятельности, потому что входят в состав доходов по инвестициям, так и к операционной деятельности, так как включаются в определение прибыли. В соответствии с МСФО (IAS) 7 выданные дивиденды входят в состав операционной деятельности, поскольку они включаются в определение убытков, и финансовой деятельности, так как являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. ПБУ 23/11 ставит ограничения и относит выданные дивиденды только к финансовым операциям, так как в результате их выплаты изменяется величина собственного капитала (что соответствует определению денежных потоков от финансовых операций).

Полученные проценты согласно ПБУ 23/11 отражаются в составе инвестиционной деятельности. В МСФО (IAS) 7 данные проценты более корректируются и относятся как к инвестиционной деятельности, так и к операционной. Рассматривая выплаченные проценты, можно заметить небольшие расхождения между российским и международным стандартами в отнесении их к той или иной деятельности предприятия. Например, в ПБУ 23/11 выплаченные проценты входят в состав текущих операций (в части, не связанной с инвестиционным активом) и инвестиционных операций (в части, включаемой в стоимость инвестиционных активов), но в МСФО (IAS) 7 данные проценты относятся к операционной деятельности, так как включаются в определение убытка, также входят в состав инвестиционной деятельности и в состав финансовой деятельности, потому что представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов.

Потоки денежных средств, возникающие в связи с налогами на прибыль, в соответствии с МСФО (IAS) 7 должны раскрываться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, в ПБУ 23/11 налог на прибыль также относится к текущим операциям.

В соответствии с МСФО (IAS) 7 инвестиции в дочерние предприятия, ассоциированные предприятия и совместное предпринимательство отражаются методом долевого участия или по фактическим затратам, а в соответствии с ПБУ 23/11 — отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами.

Отчет о движении денежных средств является основным источником для анализа денежных потоков организации. Основная цель отчета состоит в предоставлении информации об изменениях объема денежных средств и их эквивалентов, определении источников их поступления и направлений расходования для контроля за те-

кущей деятельностью предприятия. Данные показатели находятся в зависимости от реального денежного оборота в виде потока денежных поступлений и платежей, отражаемых в бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому анализ отчета о движении денежных средств дополняет методику оценки платежеспособности и ликвидности и дает возможность реально оценить финансово-экономическое состояние предприятия. В этих целях можно использовать как прямой, так и косвенный метод.

Обращение денежных средств — это непрерывный во времени процесс, который совершается непосредственно на предприятиях, в организациях и учреждениях, поэтому важно, чтобы за денежными средствами был установлен постоянный, систематический, ежедневный внутривозвратный контроль. Руководитель и главный бухгалтер организации с учетом специфики деятельности организации, должны организовать, такую систему внутреннего контроля, которая смогла бы обеспечить наименьшие потери денежных средств.

В соответствии с федеральным законом №115-ФЗ от 07.08.2001 (редакция от 08.11.2011) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» операция с денежными средствами или иным имуществом подлежит обязательному контролю, если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 600000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 600000 рублей, или превышает ее, а по своему характеру данная операция относится к одному из следующих видов операций [1]:

- операции с денежными средствами в наличной форме;
- зачисление или перевод на счет денежных средств, предоставление или получение кредита (займа), операции с ценными бумагами;
- операции по банковским счетам (вкладам);
- иные сделки с движимым имуществом.

К одной из важных составляющих системы внутреннего контроля за движением денежных средств организации относится раскрытие в бухгалтерской финансовой отчетности информации о рисках, поскольку они влияют на расходование денежных средств и тем самым на финансовое состояние организации. Рекомендации о необходимости раскрытия подобной информации прописаны в документе Минфина РФ №ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности».

В рассматриваемом документе №ПЗ-9/2012 Минфин РФ упоминает следующие виды финансовых рисков:

- рыночные риски (риски изменения рыночных параметров, в частности, цен и ценовых индексов (на товары, работы, услуги, ценные бумаги, драгоценные металлы, др.), процентных ставок, курсов иностранных валют);
- кредитные риски (риски неплатежей со стороны дебиторов);
- риски ликвидности (риски неисполнения собственных обязательств перед кредиторами);

Таким образом, подведя итог выше изложенному, можно сделать вывод, что отечественная методология бухгалтерского учета, будучи построенной на основе МСФО (IAS) 7, все же имеет ряд отличий. Большинство различий проявляются в результате ограниченности сферы действия ПБУ 23/11 по сравнению с МСФО (IAS) 7 и противоречий в разнообразных понятиях, прописанных в российском и международном стандартах.

Отчет о движении денежных средств является основным источником для анализа денежных потоков орга-

низации и последующего внутрихозяйственного контроля за целесообразным расходом денежных средств. К одной из составляющих системы внутреннего контроля за движением денежных средств организации относится раскрытие в бухгалтерской финансовой отчетности информации о рисках. В процессе хозяйственной деятельности организация возникают различные риски, способные существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности и на подготавливаемую организацией бухгалтерскую отчетность.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем [Электронный ресурс]: Федеральный закон N 115-ФЗ от 7 августа 2001 года (в ред. от 08.11.2011 № 308-ФЗ) // Система Консультант Плюс.
2. Российская Федерация. Приказы Минфина России. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/11 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н // Система Консультант Плюс.
3. Российская Федерация. Приказ. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 25 ноября 2011 года № 160н, (в ред. от 08.07.2012 № 106н) // Система Консультант Плюс.
4. Васильчук О.И. Особенности бухгалтерского учета и экономического анализа предприятий бытового обслуживания населения [Текст]: учебное пособие / под редакцией О.И. Васильчук. — М.: Форум, 2011. — 408 с. — (Высшее образование)
5. Васильчук О.И. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / под ред. Л.И. Ерохиной. О.И. Васильчук и др. — М.: Форум, 2011. — 495. — Сер. Высшее образование

Совершенствование учета расчетов по оплате труда

Кузьмин Антон Анатольевич, экономист

ООО «АВТОВАЗ» производство ремонта и обслуживание оборудования (г. Тольятти)

В существующих в России условиях нестабильности экономики, неплатежеспособности предприятий и несвоевременности расчетов с работниками важное значение имеет совершенствование бухгалтерского учета, в частности, учета труда и его оплаты. Большое значение имеет повышение оперативности и аналитичности учета труда и выработки. Реализация этого направления связана с внедрением автоматизированных проходных для учета и анализа использования рабочего времени, комплексной автоматизацией учета выработки, начисления всех видов выплат, включая отпускные, и формирования всех расчетно-платежных документов, созданием автоматизированных справочных систем для информирования руководства организации и работников по всем вопросам расчетов по оплате труда.

Исследование фундаментальной и специальной литературы по учету и анализу показало, что затраты на оплату труда рассматриваются в системе всех затрат предприятия. Вопросы раскрытия информации о затратах на оплату труда в учетной политике и управленческой от-

четности исследованы недостаточно глубоко. Однако учет и анализ затрат на оплату труда, агрегированные в учетно-аналитическую систему, являются актуальным и перспективным направлением повышения эффективности управления затратами предприятия. [2]

Экономическая категория «управление затратами» представляет научный интерес у ученых, поэтому широко дискутируется в специальной литературе.

Анализ определений позволяет сделать выводы:

— во-первых, управление затратами — важнейшее направление деятельности управленческого персонала, элемент системы управления предприятием, интегрирующий и координирующий все направления деятельности предприятия, позволяющий повысить эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, так как само по себе не является самоцелью;

— во-вторых, к основным принципам управления затратами следует отнести экономичность (бережливое расходование ресурсов предприятия), ориентацию на получение необходимой информации, гибкость (необходи-

мость совершенствования при постановке новых целей) и системность (управление различными видами затрат формирует систему управления затратами предприятия).

Управление затратами представляет собой систему, направленную на достижение поставленных целей предприятия. Однако экономическая жизнь предприятия нестабильна, поэтому цели предприятия имеют изменчивую тенденцию. Своевременный пересмотр целей предприятия в управлении затратами приводит к необходимости его совершенствования. Тем самым подтверждается гибкость системы управления затратами. Системность в управлении затратами характеризует многообразие видов затрат, которые удобнее анализировать в разрезе пяти экономических элементов (материальных затрат, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации, прочих затрат). [1]

Проблемы формирования эффективной системы управления затратами предприятия на оплату труда мотивируются необходимостью:

- увязки размера затрат на оплату труда с показателями производительности труда, мониторинг отклонений фактических затрат на оплату труда с установленными нормативными (плановыми) значениями;

- реагирования затрат на оплату труда на изменения таких экономических показателей, как выручка, объем производства, валовая прибыль и др.;

- наличия эффективности использования затрат на оплату труда в виде показателей зарплатоотдачи, зарплатоемкости, рентабельности и др.

Анализ места затрат на оплату труда в системе затрат предприятия, проблем формирования эффективной системы управления затратами на оплату труда, определения термина «управление затратами» и методов управления показывает необходимость формирования определения термина «управление затратами на оплату труда». Под управлением затратами на оплату труда понимается деятельность управленческого персонала, направленную на повышение эффективности использования затрат на оплату труда, в арсенале которой наряду с методами управления, объединяющими методы учета и методы анализа затрат, вовлекаются процедуры нормирования, планирования и бюджетирования.

Организационными решениями при формировании учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда являются выбор систем оплаты труда, а также разработка норм, планов, прогнозов и бюджетов. Фактические данные о затратах на оплату труда определяются в системе учета. Выявление отклонений фактических данных о затратах на оплату труда от установленных нормативов, планов, прогнозов и бюджетов осуществляется в процессе анализа. Процессы учета и анализа взаимодействуют между собой посредством выполнения контрольных функций. Поэтому учетно-аналитическую систему управления затратами на оплату труда формируют системы учета и анализа, а остальные элементы являются внешними (исходными) факторами.

Современные системы учета и анализа затрат предприятия (в том числе и затрат на оплату труда) приобретают практическую ценность и, несомненно, могут заинтересовать руководителей и специалистов хозяйствующих субъектов лишь в том случае, если они удовлетворяют следующим требованиям:

- процесс учета и анализа затрат предприятия (в том числе и затрат на оплату труда) в современной системе менее трудоемкий по сравнению с действующей на предприятии системой;

- большой объем информации о всевозможных видах затрат (в том числе и затрат на оплату труда) обрабатывается в современной системе более точно (ошибки отсутствуют или снижается вероятность их появления);

- система учета и система анализа действуют как единая учетно-аналитическая система, а не отдельные специализированные системы (например, системы учета: «БЭСТ», «1С: Предприятие» и др., системы анализа: ППП Statgraphics и др.);

- информация, формирующаяся в учетно-аналитической системе, более защищена от разглашения (усилены мероприятия по соблюдению коммерческой тайны) по сравнению с мероприятиями, осуществляемыми в данном направлении на предприятии. [1]

Выполнение указанных требований в большей степени достигается в процессе автоматизации.

Процесс автоматизации учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда может содержать направления:

- объединение программных продуктов, автоматизирующих учет и проведение анализа;

- совершенствование программных продуктов, автоматизирующих процесс учета, предполагающее добавление возможностей анализа;

- разработка программного продукта, позволяющего автоматизировать учетно-аналитическую систему управления затратами на оплату труда.

Покрытие затрат на осуществление процесса автоматизации управления затратами на оплату труда в большей степени достигается за счет снижения трудоемкости учета и анализа, позволяющей экономить на оплате труда бухгалтеров и экономистов, отчислениях на социальные нужды и расходных материалах. В некоторых случаях на основании данных налоговых или аудиторских проверок в расчет срока окупаемости программного продукта включают размер налоговых санкций за выявленные ошибки в учете или стоимость услуг аудиторов.

Автоматизированная система управления затратами на оплату труда (АСУ ЗОТ), в отличие от имеющихся систем учета и программ, автоматизирующих анализ (в основном корреляционный и регрессионный), способна автоматизировать:

- учет затрат на оплату труда;

- процесс анализа затрат на оплату труда;

- систему предоставления информации (информаци-

рования руководства) посредством электронной почты и других интерактивных каналов информации;

— систему принятия решений в управлении затратами на оплату труда. [3]

Предоставление информации заинтересованным пользователям должно быть ориентировано на соблюдение коммерческой тайны предприятия. Электронные ресурсы позволяют проводить совещания в интерактивном режиме, что способствует руководящим работникам быть более мобильными при выполнении своих функций (вне места их основной работы или не в кабинете руководителя предприятия). При наличии удаленных филиалов, представительств и других обособленных подразделений предприятия данные нововведения имеют экономический эффект в сумме затрат рабочего времени за время в пути и стоимости поездки.

Важным моментом использования системы АСУ ЗОТ является возможность взаимодействия с другими видами учета (оперативным, финансовым, статистическим и налоговым). Ввиду того, что самый высокий уровень детализации данных о затратах на оплату труда из первичных документов необходим именно для АСУ ЗОТ, то, остальные виды учета должны базироваться на информации из данной системы. Таким образом, АСУ ЗОТ может:

— экспортировать данные учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда в программные продукты «БЭСТ», «1С: Предприятие» и др.;

— наряду со своими основными функциями выполнять функции по ведению финансового, статистического и налогового учета, а также формированию финансовой, статистической и налоговой отчетности.

Указанные возможности в полной мере могут быть достигнуты лишь при наличии:

— аналогичных автоматизированных систем управления всеми другими затратами предприятия (например, по экономическим элементам);

— интегрированной автоматизированной системы управления затратами предприятия.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод, что система АСУ ЗОТ может развиваться в двух направлениях:

— как модуль интегрированной системы управления затратами предприятия;

— как самостоятельный программный продукт, выполняющий свои функции.

Функциональный инструментальный системы АСУ ЗОТ (самостоятельного программного продукта) состоит из:

— ведения производственного учета затрат на оплату труда;

— проведения анализа затрат на оплату труда;

— принятия решений по управлению затратами на оплату труда;

— формирования и предоставления управленческой отчетности в бумажном и электронном вариантах;

— возможности экспорта информации в другие информационные системы. [4]

Более широкие возможности функционального инструментария появляются в интегрированной системе управления затратами на оплату труда:

— по имеющимся данным финансовой, налоговой и статистической отчетности появляются возможности организации и регулярного проведения финансового и налогового анализа, а также анализа данных статистической отчетности;

— принятие решений не ограничивается управлением затратами предприятия (в том числе и затратами на оплату труда), так как имеются результаты финансового и налогового анализа.

Следовательно, автоматизация учетно-аналитического обеспечения управления затратами на оплату труда имеет важное практическое значение и предоставляет возможности предприятию:

— сократить трудоемкость не только процесса учета, но и анализа и управления затратами на оплату труда за счет изменения должностных обязанностей экономиста и возможностей электронной рассылки отчетности;

— снизить риск возникновения ошибок в учете и анализе затрат на оплату труда из-за отсутствия ручной обработки информации и необходимости экспортировать информацию из одной информационной системы в другую;

— окупить затраты на внедрение системы АСУ ЗОТ за счет: снижения трудоемкости учета и анализа; отсутствия налоговых санкций и необходимости в услугах аудиторов; снижения затрат на поездки для участия в совещаниях (при наличии удаленных филиалов, представительств и других обособленных подразделений);

— организовать систему АСУ ЗОТ как самостоятельный программный продукт и как модуль интегрированной системы управления затратами предприятия либо в целом предприятием (по данным не только учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда, но и финансовой, налоговой и статистической отчетности). [5]

Таким образом, важным направлением совершенствования учета расчетов по оплате труда является автоматизация учетного, аналитического и контрольного процесса, которая позволяет уменьшить количество ошибок при обработке информации, сократить время на осуществление учетных, аналитических и контрольных процедур, уменьшит количество ручных операций. Действенным средством улучшения учета можно считать проведение на предприятии внутреннего аудита расчетов по выплатам работникам. [6]

В современных условиях хозяйствования большое значение имеет дальнейшее совершенствование документооборота по учету выработки и заработной платы, в частности, сокращение количества первичных документов на основе автоматизации первичного учета и внедрения машиночитаемых документов вместо бумажных. Совершенствованию документооборота способствуют интеграция учета выполнения графиков производства с учетом

выработки и заработной платы, внедрение систем учета выработки, ориентированных на оплату конечных результатов труда, и других форм внутрихозяйственных экономических отношений.

Литература:

1. Баянова О.В. Автоматизация учетно-аналитического обеспечения управления затратами на оплату труда [Текст]/О.В. Баянова // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 47
2. Богатырева В.И. Современная учетно-аналитическая система в условиях адаптации к МСФО [Текст]/В.И. Богатырева // Управленческий учет. — 2012. — № 5. — с. 94–97.
3. Васильева Е.А. Организационный механизм системы внутреннего контроля экономического субъекта [Текст]/Е.А. Васильева, Т.Н. Гуськова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2013. — № 2 (28). — с. 93–98
4. Васильева Е.А. Аудит трудовых ресурсов как диагностический инструмент в системе управления предприятием [Текст]/Е.А. Васильева // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. — 2011. — № 24. — с. 70–75.
5. Васильчук О.И. Управление и учет операций по мотивации работников, направленных на оптимизацию бизнеса [Текст]/О.И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2013. — № 4–5 (16). — с. 182–187.
6. Коростелев А.А. Недостатки системы повышения квалификации в обеспечении развития управленческих кадров [Текст]/А.А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Педагогика, психология. — 2011. — № 3. — с. 168–172.

Сравнительная характеристика ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» и МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Кямякова Юлия Юсуповна, помощник бухгалтера
ООО «Тэлл» (г. Тольятти)

С 1 января 2002 года налог на прибыль регулируется 25 главой Налогового кодекса Российской Федерации [1]. В связи с обязанностью по уплате налога на прибыль возникает необходимость предоставления организациями форм отчетности, в которых отражается расчетная информация по данному налогу. Ранее в российском бухгалтерском учете вследствие существенных методологических и расчетных расхождений с налоговым учетом достаточной информации для самостоятельного расчета показателей налоговой отчетности не отражалось, а отсутствие в отчетности показателей, раскрывающих информацию об отложенных налоговых обязательствах и активах, вводило в заблуждение собственников о величине чистой прибыли, подлежащей распределению [4]. При этом не отражалось влияние доходов и расходов отчетного периода на обязанность по уплате налогов на прибыль в будущих периодах. Вследствие этого, для отечественного бухгалтерского учета стало актуальным появление в нормативном регулировании ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 114н и закрепившего понятие «отложенные налоги» [2].

Отложенные налоги представляют собой часть расходов по налогу на прибыль, отражаемых в бухгалтерской

отчетности и выражаемых суммой налога, которую организация должна будет заплатить (или возместить) в будущем по отношению к текущему отчетному периоду (периоду формирования финансовой отчетности).

В международных стандартах финансовой отчетности термин «отложенные налоги» введен в 1979 г. в МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль» (в первой редакции), который с того момента претерпел значительные изменения. С 1996 г. и по настоящее время применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». На территории Российской Федерации данный стандарт введен в действие Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н [3].

Несмотря на то, что ПБУ 18/02 разработано на основе МСФО 12, между ними имеются существенные различия. Практикующие бухгалтеры при освоении правил современного международного учета нуждаются в сравнительном анализе методов расчета отложенных налогов и отражения расходов по налогу на прибыль в учете, отраженных в ПБУ 18/02 и МСФО 12.

Итак, необходимость определять часть налоговых обязательств отложенными налогами возникает ввиду наличия расхождений между величиной прибыли, рассчитанной согласно правилам бухгалтерского учета, и прибыли, определенной исходя из требований налого-

вого законодательства как налоговой базы для исчисления налога на прибыль [6, с. 52]. Стремление раскрыть в отчетности информацию не только о текущих, но и о будущих налоговых последствиях позволяет проинформировать ее пользователя о допустимой к распределению величине чистой прибыли, рассчитанной уже с учетом влияния отложенных налогов. Данная концепция находит свое отражение как в положениях МСФО 12, так и в ПБУ 18/02, то есть, оба стандарта сходятся в обосновании необходимости расчета отложенных налогов.

Терминология отложенного налогообложения в отечественной и международной учетной практике во многом схожа: так же, как в МСФО 12, вводятся определения временных разниц и отложенных налоговых обязательств; временные разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые [5].

В соответствии с ПБУ 18/02 временные разницы образуются:

- при применении разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли;

- при применении разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли;

- при применении различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли;

- при перенесении на будущее убытка, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;

- при применении разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- при наличии кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- при признании выручки от продажи продукции (работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;

- при возникновении прочих аналогичных различий.

МСФО 12 по сравнению с ПБУ 18/02 допускает и подробно анализирует гораздо больше ситуаций, в которых возникают временные разницы.

В соответствии с обоими стандартами временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств или активов. При этом вычитаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового актива, а налогооблагаемая временная разница образует отложенное налоговое обязательство.

В ПБУ 18/02 вводятся понятия постоянных разниц, формирующихся за счет исключения из налоговой базы доходов и расходов отчетного и последующих периодов, не принимаемых при налогообложении прибыли.

Постоянные разницы возникают когда:

- фактические расходы, учитываемые при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), превышают расходы, принимаемые для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

- расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей не признаются для целей налогообложения;

- образуется убыток, перенесенный на будущее, который по истечении 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- возникают прочие аналогичные различия.

В МСФО 12 отсутствует термин «постоянные разницы», а в финансовой отчетности отражаются лишь текущий и отложенный налог на прибыль. При этом суммы, входящие в постоянное налоговое обязательство, являются частью текущего налога на прибыль.

Главное расхождение заключается в концепциях понимания сущности отложенных налогов. Согласно ПБУ 18/02 с помощью расчета суммы отложенных налогов учитывается влияние доходов и расходов отчетного периода на обязанность по уплате налогов на прибыль в будущих периодах. То есть, признав в своих целях доход (расход) по какой-либо операции, бухгалтерский учет, способен определить, в какой величине этот же доход (расход) будет признаваться в отчетном и в будущем периодах при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Таким образом, при построчной сверке доходов и расходов, отраженных в отчете о финансовых результатах, с доходами и расходами, включенными в налоговую декларацию по налогу на прибыль за отчетный период, можно выявить разницы, определяющие расхождение между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью. Данные разницы и приводят к образованию отложенных налогов, влияние которых проявится в будущем. Под «влиянием в будущем» при этом понимается возможность использования начисленных ранее отложенных налоговых обязательств либо активов в будущих отчетных периодах при доведении условного расхода (дохода) (суммы налога на прибыль, определяемой исходя из бухгалтерской прибыли (убытка)) до величины текущего налога на прибыль. Следует подчеркнуть, что указанные разницы воз-

никают по доходам и расходам именно отчетного периода, поэтому исчисление отложенных налогов согласно ПБУ 18/02 производится с применением ставки налога на прибыль отчетного года. [4]

В МСФО 12 заложен иной подход. Расчет отложенных налогов необходим для того, чтобы определить будущую обязанность по уплате налога на прибыль на основании предположений о будущих доходах и расходах, которые возникнут благодаря имеющимся у компании на данный момент активам и обязательствам. То есть, хозяйствующий субъект, располагая на конец отчетного года определенными активами и обязательствами, может предопределить возникновение в будущем отчетном периоде связанных с ними расходов и доходов — составляющих налоговой базы для расчета налога на прибыль в следующих отчетных периодах. Идея отложенных налогов заключается в том, что субъект должен признать в отчетности отложенное обязательство по уплате налогов, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах по сравнению с тем, когда такое возмещение или урегулирование не имели бы налоговых последствий. Сравнение бухгалтерской стоимости и налоговой базы по каждому объекту в отношении активов и обязательств, числящихся на балансе субъекта, выявляет совокупные разницы (вычитаемую и налогооблагаемую), определяющие возникновение отложенного налога. Отложенный налог при этом рассчитывается с применением ставки налога на прибыль, которая предположительно будет установлена в отношении налога на прибыль в следующем отчетном периоде.

Приведенные подходы определения сущности отложенного налогообложения определяют различия и в порядке учета отложенных налогов и отражения информации по ним в отчетности согласно требованиям ПБУ 18/02 и МСФО 12.

ПБУ 18/02 предусматривает регистрацию в учете таких показателей, как отложенное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив, постоянное налоговое обязательство (актив), условный расход по налогу на прибыль. При этом условный расход по налогу на прибыль и постоянное налоговое обязательство отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль». Корреспонденция по учету отложенных налоговых активов и обязательств не затрагивает счет 99 «Прибыли и убытки». Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются на счетах 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные на-

логовые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль». Текущий налог на прибыль отдельно в учете не отражается, поскольку после того как отражены условный расход по налогу на прибыль и налоговые активы и обязательства, его сумма автоматически оказывается учтенной в составе задолженности субъекта по налогу на прибыль. Таким образом, на счете 99 «Прибыли и убытки» отразятся суммы условного расхода по налогу на прибыль и постоянного налогового обязательства. Это и есть расход по налогу на прибыль, который субъект понес в текущем периоде.

Стандарт МСФО 12 не предусматривает отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а также текущий налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в данном отчетном периоде, в учете отражаются на соответствующих счетах в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки». В итоге сумма текущего налога на прибыль сразу уменьшает бухгалтерскую прибыль и отражается как обязательство перед бюджетом, которое уже не корректируется.

Сумма отложенных налогов также отражается на счете «Прибыли и убытки» и одновременно на счете «Отложенные налоги». Корректировка сумм отложенных налогов производится через счет «Прибыли и убытки», не затрагивая счет расчетов с бюджетом, где фиксируется только сумма текущего налога. В результате на счете «Прибыли и убытки» показывается общая сумма расхода по налогу на прибыль, которая состоит из текущего расхода по налогу на прибыль и отложенного расхода по налогу на прибыль.

Итак, можно сделать вывод, что, с введением в действие ПБУ 18/02 российский учет налога на прибыль организаций значительно приблизился к регламентациям МСФО 12, но некоторые расхождения между ними еще остаются. Применение ПБУ 18/02 является сложным и противоречивым. Данное положение устанавливает не применявшиеся до принятия Положения такие категории учета, как постоянные разницы, временные разницы, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство. Необходимость вести учет соответствующих категорий учета усложняет бухгалтерский учет и создает пользу лишь для внешних пользователей отчетности (ИФНС). Но ПБУ 18/02 имеют право не применять субъекты малого предпринимательства. И если организация намерена этим правом воспользоваться, необходимо зафиксировать данное решение в приказе об учетной политике организации.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ: Часть вторая [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19 июля 2000 г. (в редакции от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ) // Консультант-Плюс, 2014

2. Российская Федерация. Приказы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: № 114н: утв. Министерством Финансов Российской Федерации 19 ноября 2002 г. (в редакции от 24.12.2010 г. № 186н) // КонсультантПлюс, 2014
3. Российская Федерация. Приказы. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: № 160н: утв. Министерством Финансов Российской Федерации 25 ноября 2011 г. (в редакции от 18.07.2012 № 106н) // КонсультантПлюс, 2014
4. Прохорова Н.А. Внутренняя бухгалтерская отчетность как информационная база управленческого анализа [Текст]/Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2012. — №23. — с. 168–172.
5. Прохорова Н.А. Проблемы взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета [Текст]/Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Сборник научных трудов Sworld. — Т. 10. — 2011. — №3. — с. 50–58.

Особенности учета деятельности субъектов малого предпринимательства без образования юридического лица

Лежепекова Ксения Викторовна, ведущий специалист
ООО «ММК» (г. Тольятти)

Становление и дальнейшее развитие рыночных отношений в Российской Федерации тесно связано с повышением эффективности предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования. Важную роль в экономике играет процесс становления малого бизнеса как инструмента регулирования экономических отношений между отдельными секторами и сферами экономики, различными группами населения. Малое предпринимательство играет значительную роль в экономике. Развитый малый бизнес стимулирует платежеспособный спрос и способствует снижению социальной напряженности.

Термины «малый бизнес», «малое и среднее предпринимательство» — аналог английского оборота *small and medium-sized enterprises (SME)* — прочно вошли в обиход российских политических и деловых кругов. Содержание этого понятия имеет важное теоретическое и практическое значение, поскольку точное определение дает возможность наиболее полно отразить сущность малого бизнеса как особого социально-экономического явления [7].

Понятие «предпринимательская деятельность» имеет огромное значение не только для организаций, но и для физических лиц. Если деятельность гражданина обладает признаками предпринимательства, ему необходимо зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя (ИП), после чего он наравне с коммерческими организациями будет выступать участником правовых отношений, регулируемых гражданским, налоговым, административным, уголовным, трудовым и другими отраслями права.

Для приобретения статуса индивидуального предпринимателя гражданин должен обладать такими об-

щими признаками субъекта гражданского права, как:

- правоспособность — способность иметь гражданские права и нести обязанности;
- дееспособность — способность своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (ст. 21 ГК РФ);
- наличие местожительства, т.е. места, где гражданин проживает постоянно или преимущественно.

Осуществлять предпринимательскую деятельность могут только дееспособные граждане — граждане, которые в состоянии самостоятельно совершать юридические действия, заключать сделки и исполнять их, приобретать имущество и владеть им, пользоваться и распоряжаться им, заниматься предпринимательской или иной не запрещенной деятельностью, отвечать за причинение вреда другому лицу.

Правовой статус индивидуального предпринимателя определяется исходя из того, что наряду с коммерческими организациями он является полноправным участником хозяйственного оборота.

Предпринимательская деятельность без образования юридического лица наряду с малыми предприятиями имеет статус субъекта малого предпринимательства, на который распространяются меры государственной поддержки и установленные законодательством особенности налогообложения.

В соответствии со статьей 23 Гражданского кодекса РФ к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила Гражданского кодекса РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями [1].

Кроме того, к предпринимательской деятельности индивидуальных предпринимателей применяются и иные правовые акты, в которых это предусмотрено — Налоговый кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 г. N 129-ФЗ (ред. от 21.12.2013) и др.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели — это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ), а также главы крестьянских (фермерских) хозяйств. [2]

К субъектам малого и среднего предпринимательства в России относятся потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие критериям, установленным статьей 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 №209-ФЗ (в ред. от 28.12.2013 г.) [3].

В РФ одним из критерием отнесения предприятия к малым является численность всего персонала как состоящего в штате, так и работающего по гражданско-правовым договорам.

Средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

- от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;
- до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до пятнадцати человек.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

- микропредприятия — 60 млн. рублей;
- малые предприятия — 400 млн. рублей;
- средние предприятия — 1000 млн. рублей. [3]

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя как субъекта предпринимательской деятельности является первоначальным этапом организации бизнеса. Согласно пункту 1 статьи 23 Гражданского кодекса РФ физическое лицо приобретает статус индивидуального предпринимателя с момента его государственной регистрации.

Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей — это акт уполномоченного федерального

органа исполнительной власти, осуществляемый посредством внесения в государственный реестр сведений о приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иных сведений об индивидуальных предпринимателях.

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя документы предоставляются в регистрирующий орган, которым является районная инспекция ФНС.

Факт государственной регистрации означает для индивидуального предпринимателя, что в общем случае к его предпринимательской деятельности применяются правила ГК РФ, регулирующие деятельность коммерческих юридических лиц. Отсутствие государственной регистрации вовсе не означает, что гражданин не занимается бизнесом. В статье 23 ГК РФ прямо указано: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не вправе ссылаться в отношении заключенных им сделок на то, что он не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Фактически при возникновении споров с участниками гражданского оборота суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательства.

Статус индивидуального предпринимателя является для гражданина основным условием ведения предпринимательской деятельности. [5]

Следует также отметить, что еще до начала деятельности ИП рекомендуется определить режим налогообложения и особенности учета.

Деятельность субъектов малого бизнеса регулируется Налоговым кодексом РФ в части исчисления и уплаты налогов, поскольку льготное налогообложение малых предприятий является в настоящее время приоритетным направлением государственной политики. В настоящее время в России основными налоговыми режимами для субъектов малого бизнеса являются: единый налог на вмененный доход (ЕНВД), упрощенная система налогообложения (УСН), которые регламентируются, соответственно, главами 26.3 и 26.2 Налогового кодекса РФ.

Индивидуальные предприниматели, применяющие общую или упрощенную систему налогообложения (УСН), ведут учет доходов и расходов в Книгах учета доходов и расходов, утвержденных Приказом Минфина России от 22.10.2012 г. №135н, который заменил ранее действующий Приказ Минфина России от 31.12.2008 г. N 154н. В то же время, Налоговым кодексом РФ не предусмотрено ведение налогового учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), если иной деятельности они не осуществляют.

При регистрации ИП срок подачи заявления в налоговую инспекцию о переходе на упрощенную систему на-

логообложения (УСН) для вновь зарегистрированных ИП — пять дней с даты регистрации в качестве налогоплательщика (п. 2 ст. 346.13 НК РФ). Если пятидневный срок подачи заявления нарушен, то налоговые органы могут отказать в праве применения УСН в текущем налоговом периоде. В этом случае ИП остается подать заявление и применять данный спецрежим только со следующего налогового периода [4].

Таким образом, в настоящее время малое предпринимательство является важным сектором экономики. Поддержка развития и эффективная защита малого предпринимательства на государственном уровне является одним из основополагающих направлений социально-экономической политики нашего государства, поскольку ведет к росту численности среднего класса, уменьшению безработицы, повышению самосознания граждан и в конечном счете к увеличению доходности бюджета от налоговых поступлений и росту экономики и благосостояния всей страны. [6]

В Российской Федерации поддержка малого предпринимательства осуществляется по следующим направлениям:

- формирование инфраструктуры поддержки и развития малого предпринимательства;
- создание льготных условий использования субъектами малого предпринимательства государственных финансовых, материально-технических и информационных ресурсов, а также научно технических разработок и технологий;
- установление упрощенного порядка регистрации субъектов малого предпринимательства;
- поддержка внешнеэкономической деятельности субъектов малого предпринимательства;
- организация подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров для малого предпринимательства.

Финансовое обеспечение государственных и муниципальных программ поддержки малого предпринимательства осуществляется ежегодно за счет средств федераль-

ного бюджета, средств бюджетов субъектов Российской Федерации, средств местных бюджетов, а также других источников.

В числе основных целей и принципов государственной политики по развитию субъектов малого предпринимательства можно выделить введение специальных налоговых режимов, упрощение правил ведения налогового, бухгалтерского учета и статистической отчетности, форм налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам, установление льготного порядка приватизации государственного и муниципального имущества, специальных форм участия в процедурах размещения заказов на поставку товаров и выполнение услуг для государственных и муниципальных нужд. Установлен исчерпывающий перечень субъектов малого предпринимательства, которым не предоставляется государственная поддержка: кредитные организации, страховые организации, за исключением потребительских кооперативов, инвестиционные фонды, негосударственные пенсионные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды, участники соглашений о разделе продукции, предприятия и предприниматели в сфере игорного бизнеса, а также предприятия и предприниматели, являющиеся в соответствии с НК РФ нерезидентами РФ, за исключением случаев, установленных международными договорами. Вводится система статистического наблюдения за деятельностью субъектов малого предпринимательства путем проведения сплошных (один раз в пять лет) и выборочных статистических наблюдений [7].

Следовательно, статус индивидуального предпринимателя является двойственным. С одной стороны, на предпринимателя распространяются нормы, регулирующие правовое положение гражданина как физического лица. С другой стороны, занятие предпринимательской деятельностью сближает индивидуального предпринимателя по статусу с юридическим лицом, так как нормы Гражданского кодекса РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, применяются и к деятельности индивидуального предпринимателя.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский Кодекс РФ: Часть первая [Электронный ресурс]: Федеральный закон №54 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 21 октября 1994 г. (ред. от 02.11.2013) // Консультант плюс: Версия Проф. — 2014.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон № 117 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 05 августа 2000 г. (в редакции от 28.12.2013) // Консультант плюс: Версия Проф. — 2014.
3. Российская Федерация. Законы. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон №209-ФЗ: принят ГД ФС РФ от 24 июля 2007 г. (в редакции 23.07.2013 г. N 238-ФЗ) // Консультант плюс: Версия Проф. — 2014.
4. Васильева Е.А. Налоговый контроль как особая форма контроля хозяйствующего субъекта/Е.А. Васильева // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2010. — №13. — с. 193–197.
5. Васильчук О.И. Основы обеспечения конкурентоспособности предприятий сферы услуг/О.И. Васильчук // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. 2011. — №5. — с. 12–16.

6. Коростелев А. А. Современные подходы к моделированию технологии аналитической деятельности/А. А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2013. — № 1 (23). — с. 334–337.
7. Мильнер Б., Орлова Т. О государственной системе поддержки малого бизнеса [Текст]/Б. Мильнер, Т. Орлова // Пробл. теории и практики упр. — 2013. — № 5. — с. 23–34.
8. Насакина Л. А., Парамонова Л. А. Аналитические процедуры в аудите эффективности деятельности индивидуальных предпринимателей [Текст]/Л. А. Насакина, Л. А. Парамонова // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. — 2012. — № 3. — с. 167–174.

Применение МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отечественной практике

Ноздрина Алена Владимировна, бухгалтер-кассир
ООО «Эйч энд Эм Хеннес энд Мауриц» (г. Тольятти)

Для успешной деятельности экономического субъекта необходимо создать эффективную систему управления затратами, в рамках которой информация о затратах используется для разработки стратегии развития, направленной на достижение устойчивого преимущества перед конкурентами [3].

В настоящее время целью калькулирования себестоимости изготавливаемой продукции должно быть максимальное приближение ее расчета к фактическим затратам. Проблема заключается в способах распределения общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции, а также в подразделении их на постоянные и переменные (соответствует МСФО (IAS) 2 «Запасы»). До настоящего времени в отечественном бухгалтерском учете (за исключением управленческого учета) такого подразделения не было.

Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» ПБУ 5/2012 приближен к требованиям МСФО (IAS) 2 «Запасы» и разработан в целях совершенствования учета материально-производственных запасов в отечественном бухгалтерском учете. Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» себестоимость готовой продукции

включает в себя фактические затраты на производство, перечень которых представлен в таблице 1.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» постоянные накладные производственные затраты распределяются исходя из нормальной производственной мощности организации. При сокращении объемов производства по сравнению с нормальной производственной мощностью величина постоянных накладных производственных затрат, относимых на себестоимость единицы готовой продукции, не меняется. Нераспределенные постоянные накладные производственные затраты списываются на расходы периода, уменьшая финансовый результат деятельности организации за период. [5]

В периоды высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Если организация производит несколько видов готовой продукции, переменные накладные производственные за-

Таблица 1. Затраты, включаемы в себестоимость запасов, в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»

№ п/п	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Прямые затраты на производство	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например затраты на оплату труда, материальные затраты	Полностью включаются в себестоимость продукции
2	Постоянные накладные производственные затраты	Косвенные производственные расходы, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании нормальной производственной мощности
3	Переменные производственные накладные затраты	Косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании фактического использования производственных мощностей

траты подлежат распределению между отдельными видами продукции. В качестве базы распределения могут выступать общая сумма прямых затрат на производство отдельных видов запасов либо стоимость их продажи. [3]

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» [6] прочие затраты включаются в себестоимость запасов в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов при изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством. [4] При этом учет и формирование затрат на их производство производится организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции, и он отражается в учетной политике организации.

К фактическим затратам на производство продукции относятся: прямые затраты на производство, включаемые в себестоимость продукции в полном размере; общепроизводственные затраты, в полном объеме распределяемые между отдельными видами продукции на основании базы распределения, выбранной организацией. [3]

В отечественном бухгалтерском учете готовой продукции независимо от объемов производства все косвенные накладные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции, тогда как МСФО (IAS) 2 «Запасы» не дает возможности увеличения себестоимости готовой продукции за счет постоянных накладных производственных затрат при существенном сокращении объемов производства. [6]

В отношении общехозяйственных расходов российская организация может выбрать один из двух вариантов учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

— включение в себестоимость производимых материально-производственных запасов пропорционально выбранной базе распределения;

— списание как расходы периода.

Первый вариант, предусмотренный российским законодательством, не соответствует МСФО (IAS) 2 «За-

пасы». При использовании этого метода увеличивается себестоимость продукции и, как следствие, стоимость активов организации, отраженных в бухгалтерском балансе. Также увеличивается величина финансового результата за период. В результате, с одной стороны, завышаются показатели рентабельности и ликвидности организации, а с другой — сокращается оборачиваемость запасов.

Списание общехозяйственных расходов на расходы текущего отчетного периода полностью соответствует МСФО (IAS) 2 «Запасы». [1]

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» предусматривает формирование себестоимости готовой продукции, изготовленной в организации, по нормативным затратам, отражающим нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Сверхнормативные затраты в себестоимость произведенной продукции не включаются. [2]

Рассмотрим затраты на производство готовой продукции, которая относится к категории «запасы» согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы». Перечень и значения фактических затрат за месяц представлены в таблице 2.

Например, в текущем месяце по причине отсутствия спроса на производимую продукцию организация выпустила 50 единиц при нормальной производственной мощности в 100 единиц. Вся продукция прошла необходимую технологическую обработку. Остатков незавершенного производства на конец месяца нет. В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» в себестоимость единицы произведенной продукции будут включаться следующие затраты:

— прямые материальные затраты на производство — 4000 руб.;

— прямые затраты на оплату труда (с учетом социальных взносов) — 2000 руб.;

— амортизация производственного оборудования, распределенная на основании нормальной производственной мощности, — 1000 руб. (100 тыс. руб.: 100 единиц);

— затраты на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов), распределенные на основании нормальной производственной мощности, — 1600 руб. (160 тыс. руб.: 100 единиц);

Таблица 2. Фактические затраты на производство 50 единиц продукции за месяц

№п/п	Наименование затрат	Сумма, тыс. руб
1	Прямые затраты на производство: Материальные затраты Затраты на оплату труда	300 200 100
2	Постоянные производственные затраты: амортизация производственного оборудования затраты на оплату труда щепроизводственного персонала	260 100 160
3	Переменные производственные затраты (электроэнергия, водоснабжение)	45
4	Административные (общехозяйственные) затраты	100
5	Итого затрат за период	705

Таблица 3. Значения показателей по хозяйственным операциям за месяц, тыс. руб.

№ п/п	Наименование показателя	МСФО (IAS) 2	ПБУ 5/01
1	Себестоимость произведенной продукции	475	705
2	Общехозяйственные (административные) расходы	100	-
3	Прочие расходы (нераспределенные постоянные производственные затраты)	130	-

— затраты на электроэнергию и водоснабжение, распределенные на основании фактического выпуска за период, — 900 руб. (45 тыс. руб.: 50 единиц).

Таким образом, себестоимость единицы продукции составит 9500 руб. Себестоимость всей произведенной продукции будет равна произведению себестоимости единицы продукции на фактический выпуск готовой продукции за период: 475 тыс. руб. (9500 руб. x 50 единиц).

Для расчета нераспределенных косвенных постоянных производственных затрат необходимо умножить удельные постоянные производственные затраты на разницу между нормальной производственной мощностью и фактическим количеством выпущенной готовой продукции. В нашем примере эти затраты состоят из:

— амортизации производственного оборудования в сумме 50 тыс. руб. (1000 руб. x 50 единиц);

— затрат на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов) в сумме 80 тыс. руб. (1600 руб. x 50 единиц).

Общее значение нераспределенных постоянных косвенных производственных затрат равно 130 тыс. руб. (50 тыс. руб. + 80 тыс. руб.).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 в себестоимость единицы готовой продукции следует включить все фактические затраты, распределенные на основании фактического выпуска продукции:

— прямые материальные затраты на производство — 4000 руб.;

— прямые затраты на оплату труда (с учетом страховых взносов) — 2000 руб.;

— амортизация производственного оборудования — 2000 руб. (100 тыс. руб.: 50 единиц);

— затраты на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом страховых взносов) — 3200 руб. (160 тыс. руб.: 50 единиц);

— затраты на электроэнергию и водоснабжение — 900 руб. (45 тыс. руб.: 50 единиц).

Значение себестоимости единицы продукции составляет 12,1 тыс. руб. Общая себестоимость продукции, согласно отечественным стандартам бухгалтерского учета, равна 605 тыс. руб. (12,1 тыс. руб. x 50 единиц). Понятие «постоянные производственные затраты» в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 отсутствует.

Если в соответствии с учетной политикой организации общехозяйственные (административные) расходы включаются в себестоимость готовой продукции, то себестоимость единицы готовой продукции возрастет на 2 тыс. руб. (100 тыс. руб.: 50 единиц), общая себестоимость готовой продукции, отражаемая в бухгалтерском балансе, увеличится до 705 тыс. руб. (605 тыс. руб. + 100 тыс. руб.). [3]

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, которую часто называют себестоимостью продаж, состоит из затрат, ранее включенных в оценку тех запасов, которые на данный момент уже проданы, и нераспределенной части производственных накладных расходов и сверхнормативных величин себестоимости производства запасов. [1] Особенности деятельности организации могут также потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции. Значения показателей, сформированные в соответствии с отечественными бухгалтерскими стандартами и МСФО (IAS) 2 «Запасы», представлены в таблице 3. При формировании показателей, соответствующих отечественной системе учета, общехозяйственные расходы могут включаться в себестоимость готовой продукции.

Анализ данных таблицы 3 показывает, что использование МСФО (IAS) 2 «Запасы» значительно влияет на показатели финансового состояния организации и данные отчетности относительно применения отечественного стандарта учета материально-производственных запасов.

Литература:

1. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: /М.А. Вахрушина // Учеб. пособие М.: Омега-Л, 2011. с 115–134
2. Кельдина Л.И. Анализ влияния способов распределения косвенных расходов на себестоимость продукции /Л.И. Кельдина // Международный бухгалтерский учет. 2012. №4 (202). с 27–31
3. Никитина Н.В., Парамонова Л.А. Система управления затратами и ее роль в финансовом менеджменте /Н.В. Никитина., Л.А. Парамонова // Проблемы теории и практики управления. 2006. №11. с. 51–55.

4. Самусенко С. А., Харченко О. Н. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО/С. А. Самусенко, О. Н. Харченко // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 3 (99). с 77–89
5. Штефан М. А. Влияние различий в учете запасов в соответствии с международными и российскими стандартами на показатели финансового состояния организаций/М. А Штефан // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. с 58–67
6. Справочные материалы Консультант+ [электронный ресурс]/режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

Учет обязательств по российским и международным стандартам при расчетах с поставщиками и подрядчиками

Пономаренко Анастасия Андреевна, бухгалтер
ООО «ИнтерСервис (г. Тольятти)

Юрина Владлена Сергеевна, кандидат экономических наук, доцент
ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университета сервиса» (г. Тольятти)

Обязательство — отношение, при котором должник обязан совершить в пользу кредитора действие, оплатить товар, работы, услуги, а кредитор вправе требовать от должника исполнения его обязанности [1].

Кредиторская задолженность — это сумма долгов одного предприятия другим юридическим или физическим лицам, часто возникает вследствие:

- несовпадения времени оплаты за товар или услуги с моментом перехода права собственности на них;
- незаконченных расчетов по взаимным обязательствам с дочерними и зависимыми обществами, персоналом предприятия, с бюджетом и внебюджетными фондами, по полученным авансам, предварительной оплате и т. п. [4]

Порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов, требования к раскрытию информации о них, а также условия, необходимые для признания резервов, установлены Международными стандартами финансовой отчетности 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а в Российской системе бухгалтерского учета регулируется положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).

Стандарт применяется только к тем резервам, которые являются обязательствами (но не к резервам на амортизацию, покрытие сомнительной задолженности и т. п.). Требования стандарта распространяются на резервы, созданные в связи с реструктуризацией бизнеса (включая прекращаемую деятельность) [5].

Условные обязательства и активы не отвечают критерию признания, определенному в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности.

В случае существенности условные обязательства и активы отражают в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также отражают все существенные последствия как благоприятные так и неблагоприятные.

Условные обязательства делятся на две группы.

К первой группе можно отнести начавшееся, но не завершенное в отчетном году судебное разбирательство, а ко второй — выданные гарантийные обязательства на проданную продукцию.

Принцип осмотрительности обуславливает неотражение условных активов на счетах бухгалтерского учета, то есть организация признает в бухгалтерском учете расходы и обязательства, а не возможные доходы и активы, не допуская создания скрытых резервов.

Информация об условных активах может быть раскрыта в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за отчетный период, если выявлена высокая или очень высокая вероятность их получения. Степень вероятности бухгалтер может оценить либо субъективно, опираясь на собственный опыт (знание ситуации), либо объективно, привлекая для оценки других специалистов (юристов, аналитиков, аудиторов и т. д.). Но указания на степень вероятности или величину оценки условного актива информация, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, не должна содержать.

Общий характер условного факта раскрывается, если информация может повлечь потери или иной ущерб для предприятия.

Таким образом, определение, данное в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», совпадает с определением условных обязательств МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Организация может не раскрывать информации в полном объеме в исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условного факта хозяйственной деятельности в требуемом объеме наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта

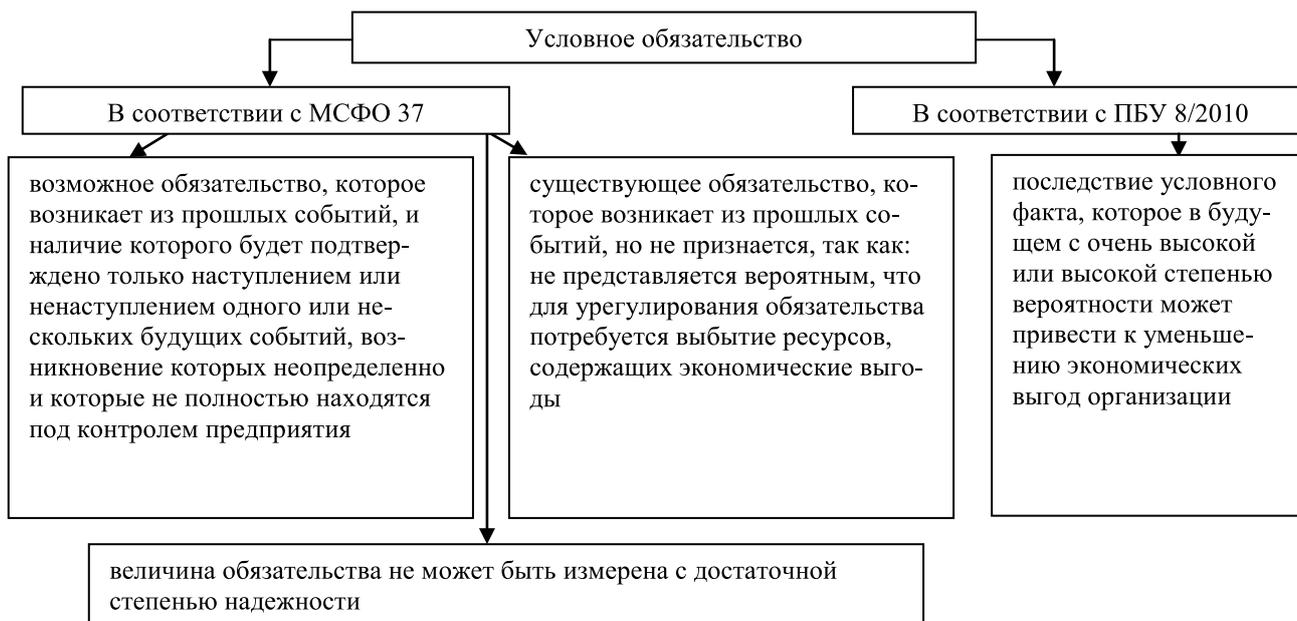


Рис. 1. Понятие условное обязательство

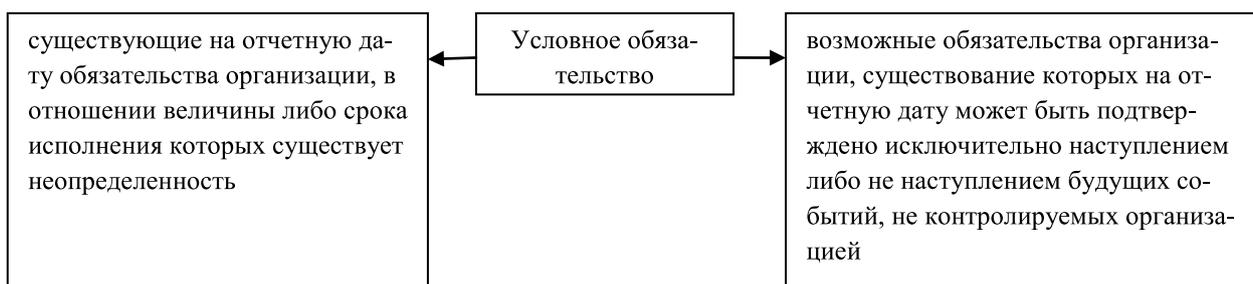


Рис. 2. Классификация условных обязательств

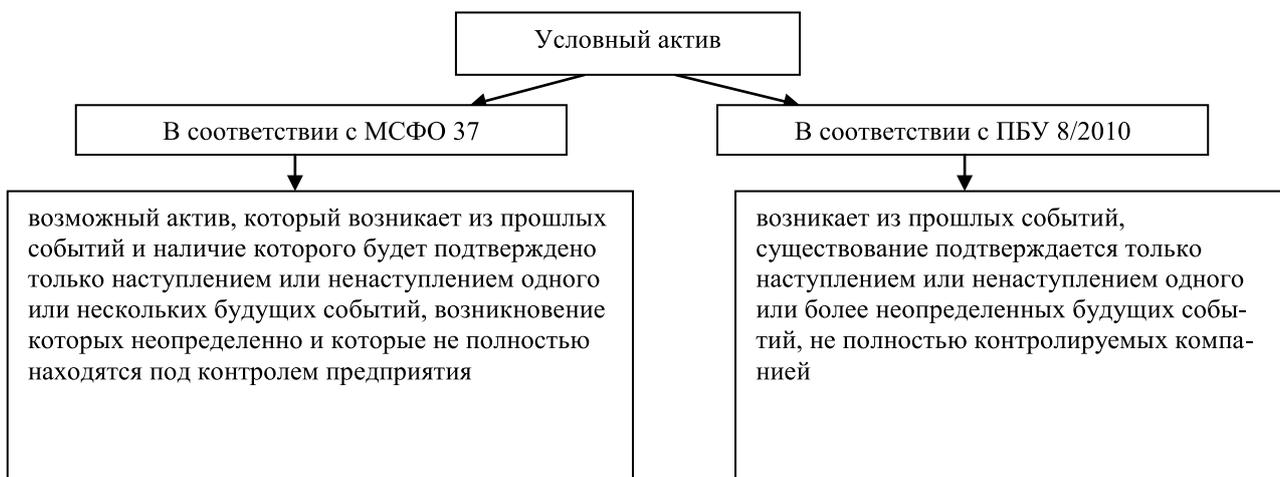


Рис. 3. Понятие условный актив

Таблица 1. Отличительные черты ПБУ 2/2008 от МСФО 11

ПБУ 2/2008	МСФО 11
применяется только в сфере капитального строительства	могут применяться при составлении не только традиционных договоров строительства, но и договоров (пункт 5): на разрушение или восстановление объектов, на восстановление окружающей среды (рекультивацию) после разрушения; на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов (управление проектом, архитектурный надзор)
затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов (прямые, косвенные и прочие расходы по договору), связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору	содержат более подробный и структурированный перечень затрат по договору на строительство; затраты, относимые на себестоимость продаж через накопительный счет незавершенного производства, относятся от затрат, списываемых на расходы периода. Затраты, непосредственно связанные с будущим договором, понесенные в обеспечение его подписания, также включаются в затраты по договору, если они могут быть надежно оценены и заключение договора вероятно. Если такие затраты были отнесены на расходы периода до заключения договора, то они не включаются в затраты договора
при определении степени готовности дается ссылка на «установленный порядок», без указания нормативно-правовых документах, содержащих описание данного «установленного порядка»	содержит развернутые положения, включающие требования помимо учета фактических затрат регулярно оценивать будущие затраты (с учетом изменений в проекте, рыночных цен, нормативных требований и т.п.), что необходимо для расчета выручки по проекту
	превышение затрат по договору над выручкой по договору является убытком и немедленно признается расходом. Стандарт запрещает откладывать признание выявленных убытков или распределять их на будущие периоды независимо от того, начались ли работы по договору или нет, какова степень выполнения, а также от величины и наличия прибыли по другим договорам, которые не отражаются как единый договор
два метода исчисления финансового результата: по отдельным выполненным работам и по объекту строительства в целом. В тех случаях, когда заказчик оплачивает работы поэтапно, применяется, как правило, первый метод. В этом случае ежемесячно определяется и финансовый результат подрядчиком. Второй метод на практике применяется, когда оплата производится заказчиком по завершении всех работ по договору, а перечисленные ранее денежные средства считаются авансами и зачитываются при окончательных расчетах	подписанный акт подтверждает факт выполнения этапа работ, но не является единственным свидетельством степени готовности. предусматривает безальтернативный подход «по мере готовности», базирующийся на том, что строительный подряд представляет собой непрерывный процесс производства и реализации, растянутый во времени. Выручка и затраты накопительным итогом формируются в каждом отчетном периоде. Прибыль по договору должна быть распределена по возможности равномерно по всем отчетным периодам, тогда как убытки признаются немедленно. Подписание договора и (или) получение аванса сами по себе не представляют собой факт реализации и не образуют выручки.

хозяйственной деятельности. Нужно указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» предлагает более сложный, чем в МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», механизм оценки условного обязательства. В отличие от требований МСФО 37, где наилучшей оценкой считается наиболее вероятная величина обязательства.

В ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» даны три способа оценки [3]: путем выбора из некоторого набора значений; путем выбора из интервала значений; путем выбора из определенного набора интервалов значений.

При использовании пути выбора значений из определенного набора интервалов определяют средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, затем их оценивают с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Вычисленная средневзвешенная ве-

личина принимается в качестве оценки условного обязательства.

Строительный бизнес носит инвестиционный характер. Крупные финансовые институты рассматривают инвестиционные проекты при предоставлении им бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по международным стандартам.

Поэтому инвестиционно-строительные компании начинают составлять отчетность в формате Международных стандартов финансовой отчетности.

Для предприятий этого сектора экономики существуют два регламентирующих документа — Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/2008 [2] и Международных стандартов финансовой отчетности «Договоры подряда» МСФО 11 [5].

По договорам на строительство дата начала договора и дата завершения работ по договору на строительство обычно относятся к разным отчетным периодам. Таким образом, главным вопросом в учете договоров на строительство является распределение доходов и затрат по договору строительства по отчетным периодам, в которых производились работы. На протяжении всего времени действия договора на строительство необходимо осуществлять регулярную проверку стоимости строительства и расчетов.

ПБУ 2/2008 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» и МСФО 11 «Договоры подряда» не полностью регулируют учет договоров подряда, поэтому оценка затрат при подготовке отчетности по российским и международным стандартам может быть различной. Например, оценка стоимости сырья и материалов

в российском учете производится по ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов», а в международном по МСФО 2 «Запасы», также оценка расходов по амортизации оборудования (ПБУ 6/2001 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства»), учет расходов по займам (ПБУ 15/2008 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» и МСФО 23 «Затраты по займам»).

Таким образом, рассмотренные учетные документы содержат достаточно различий (таблица 1, стр. 61), которые усложняют процесс ведения учета в строительных компаниях и делают его более затратным. Сближение этих документов с ориентацией на МСФО 11 «Договоры подряда» создаст реальные условия для подготовки инвестиционно-строительными компаниями отчетности, востребованной западными инвесторами.

Для сближения указанных документов возможно:

— в РСБУ ввести определение обязательств, согласно МСФО обязательства — это уже имеющаяся задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, приносящих экономическую выгоду (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности);

— расширить сферу применения ПБУ 2/2008 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» в соответствии с МСФО 11 «Договоры подряда»;

— разработать более подробный и структурированный перечень затрат по договору на строительство;

— разработать порядок определения степени готовности работ.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс РФ: часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон № 14-ФЗ: принят ГД 22 декабря 1995 г. (в редакции изменений и дополнений от 28 декабря 2013 г. № 416-ФЗ) // Консультант Плюс: Версия Проф. — 2014.
2. Российская Федерация. Приказ. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 [Электронный ресурс]: № 116н: утвержден Минфином РФ 24 октября 2008 г. (в редакции изменений и дополнений от 27 апреля 2012 г. № 55н) // Консультант Плюс: Версия Проф. — 2014.
3. Российская Федерация. Приказ. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс]: № 167н: утвержден Минфином РФ 13 декабря 2010 г. (в редакции изменений и дополнений от 27 апреля 2012 г. № 55н) // Консультант Плюс: Версия Проф. — 2014.
4. Васильчук, О.И. Особенности бухгалтерского учета и экономического анализа предприятий бытового обслуживания населения [Текст]: учебное пособие/под. ред. О.И. Васильчук. — М.: ФОРУМ, 2011 г. — 178—198 с.
5. Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие/Е.П. Константинова. — М.: Дашков и К°, 2011. — 288 с.

Различия российских и международных стандартов финансовой отчетности в области расчетов с персоналом по оплате труда

Савинова Светлана Сергеевна, бухгалтер ООО «КУБ» (г. Тольятти);
Юрина Владлена Сергеевна, кандидат экономических наук, доцент
Поволжский государственный университета сервиса (ПВГУС), г. Тольятти

Методологические подходы к учету оплаты труда работников и других вознаграждений, существенно различаются в международной (МСФО) и российской (РСБУ) практике. На уровне МСФО расходы регулируются Международным стандартом IAS 19 «Вознаграждения работникам». В российской же системе бухгалтерского учета подобный специальный стандарт отсутствует, но разработан проект положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам», который соответствует IAS 19 «Вознаграждения работникам». Согласно МСФО вознаграждения работникам — это все формы вознаграждений и выплат, осуществляемых компанией работникам за оказанные ими услуги, выполненные работы. Затраты по заработной плате, как правило, являются существенной статьей затрат включаемой в себестоимость продаж. Выплаты сотрудникам могут быть долгосрочными и краткосрочными вознаграждениями, имеющими поощрительный или социальный характер.

В Международном стандарте IAS 19 «Вознаграждения работникам» раскрыты несколько видов вознаграждений: краткосрочные; по окончании трудовой деятельности; прочие долгосрочные вознаграждения занятым в настоящее время работникам; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами. [2, с. 42]

Наиболее прост учет краткосрочных вознаграждений. Которые выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказал услуги или выполнил работы. Данные вознаграждения признаются в качестве обязательства и расхода. В состав таких вознаграждений входят накапливаемые и не накапливаемые выплаты.

Накапливаемые выплаты должны начисляться в течение всего периода работы сотрудника. Следовательно в учете формируется обязательство, суммирующее оплачиваемое время отсутствия сотрудника на работе, которые используются в будущем.

Ненакапливаемые выплаты начисляют одновременно по мере наступления факта отсутствия сотрудника.

Значительно сложнее в соответствии с IAS 19 «Вознаграждения работникам» выглядит учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Данные вознаграждения возникают по соглашению с работником, в соответствии с которыми составляются пенсионные планы и организация выплачивает их по окончании трудовой деятельности одному или нескольким работникам. Качественно различаются два вида пенсионных

планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами заключаются в обязательствах компании по уплате взносов в пенсионный фонд.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать пенсионные вознаграждения бывшим работникам. Компания может выплачивать такие вознаграждения самостоятельно либо через специализированную организацию (фонд).

Оценка затрат компании по пенсионным планам с установленными выплатами требует очень сложных расчетов и учета большого количества взаимосвязанных показателей, среди которых: количество отработанных лет сотрудником до выхода на пенсию; текучесть кадров; средний заработок; количество прожитых лет сотрудником после выхода на пенсию, так как возможно увеличение пенсии в результате инфляционного фактора.

Компания по IAS 19 «Вознаграждения работникам» признает взносы, подлежащие уплате в качестве расхода, оценивая по дисконтированной стоимости. Дисконтированная стоимость используется и для отражения прочих долгосрочных вознаграждений и выходных пособий, подлежащих выплате по истечении 12 месяцев.

Выходные пособия выплачиваются при увольнении работника до достижения им пенсионного возраста, либо при добровольном увольнении.

По компенсационным выплатам не установлено конкретных требований к их оценке и признанию, однако перечислены достаточно подробные требования к их раскрытию в отчетности. Компенсационные выплаты долевыми инструментами при которых: сумма обязательств организации перед работниками зависит от будущей цены доли активов компании; работники имеют право на получение доли активов компании.

Согласно российскому законодательству в фонд оплаты труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства, трудовыми и коллективными договорами. Подробно фонд оплаты труда представлен на рисунке 1. [1, с. 102]

Многие из способов вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике, не используются в России. Несмотря на широкие возможности российских организаций в самостоятельном определении систем и размеров оплаты труда, многие вопросы этих расчетов до сих пор жестко регламентированы. В таблице 1 при-



Рис. 1. Фонд оплаты труда

Таблица 1. Сравнительная характеристика методологии учета вознаграждений работникам в международной и российской практике

Идентификация объекта учета	Международная практика	Российская практика
Экономическое содержание объекта учета	Краткосрочные вознаграждения. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам. Выходные пособия. Компенсационные выплаты долевыми инструментами	Фонд заработной платы (основная и дополнительная). Выплаты социального характера. Расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера
Нормативно-правовое регулирование объекта учета	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Нет аналогов данного стандарта. Система нормативно-правового регулирования бухучета расходов на оплату труда и отчислений на социальные нужды
Используемый счет по учета	Каждая компания разрабатывает свою систему счетов	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Оценка вознаграждения работникам	Недисконтированная стоимость. Дисконтированная стоимость. Справедливая стоимость	Недисконтированная стоимость
Методика определения дисконтированной стоимости вознаграждения работникам	Применяется метод актуарной оценки для определения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионным планам	Не практикуется
Методика определения справедливой стоимости выплат долевыми инструментами	Применяются методы, основанные на моделях оценки опционов	Не практикуется
Отражение в отчетности информации о вознаграждении работникам	Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности разработаны по каждой из пяти групп выплат.	Информация о задолженности перед персоналом организации раскрывается в бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности

ведена сравнительная характеристика методологии учета вознаграждений работникам в международной и российской практике.

Из данных приведенных в таблице 1, в вопросах экономического содержания, идентификации объекта, порядка учета и отражения в отчетности вознаграждений работникам между российскими и международными стандартами нет единства ни по одному из признаков сравнения.

Оплата труда работников осуществляется в организации по установленным ставкам (окладам), либо сдельным расценкам, которые не могут быть меньше минимального размера оплаты труда, составляющего 5554 рубля с 1 января 2014 года. А тех, кого приняли по трудовому договору — на условиях, прописанных в этом трудовом договоре. На производственных предприятиях различают основную и дополнительную оплату труда.

К основной относят, оплату начисляемую за отработанное время, количество или качество выполненных

работ. К дополнительной относят выплаты за непроработанное время (оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей и др.)

Организации самостоятельно определяют систему оплаты труда всех работающих лиц. Широко применяются повременная система, при которой оплата труда зависит от фактически отработанного времени, сдельная система, при которой оплата труда зависит от количества произведенных единиц продукции или выполненного объема работ). Отдельные организации используют оплату труда в процентном соотношении от полученного дохода или прибыли.

Таким образом, в IAS 19 «Вознаграждение работникам» изложена полная методика учета и отражения в отчетности вознаграждений. Требования стандарта компании должны применять ко всем вознаграждениям, которые обеспечиваются соглашениями между организацией и работниками и требованиями законодательства.

Литература:

1. Ермакова Н.А. Учет и отчетность по вознаграждениям работникам в российской и международной практике [Текст]/Н.А. Ерохина // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — №2. — с. 18–27
2. Ерохина Л.И. Экономические и статистические исследования в сфере услуг (сервиса): анализ состояния и перспектив развития [Текст]/Л.И. Ерохина, О.И. Васильчук // Организационно-экономические инструменты функционирования и развития хозяйствующих субъектов сферы услуг. — 2009. — с. 32–44.

Модель трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Семёнова Юлия Николаевна, бухгалтер
ООО «ВолгаКреп» (г. Тольятти)

На современном этапе развития экономики очень важно знать все аспекты трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Значительная доля экономических субъектов развивает деловые отношения с зарубежными компаниями, поэтому для правильного выбора партнера необходимо понимать структуру финансовой отчетности, составленной по МСФО. [3] Для целей лучшего понимания иностранными специалистами российской финансовой отчетности производят перегруппировку отчетных данных, или трансформацию финансовой отчетности.

Трансформация финансовой отчетности — это составление отчетности по конкретным стандартам, внося изменения в статьи имеющейся отчетности.

Сущность трансформации состоит во вспомогательной интерпретации первичной бухгалтерской информации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО). Трансформацию отчетности необходимо проводить после составления финансовой отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Для каждой компании список необходимых документов для трансформации финансовой отчетности будет разным

в зависимости от специфики деятельности и других факторов.

Модель трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО может быть представлена в виде схемы (Рис. 1)

На первом этапе трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, является проведение анализа: счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и т.д.; состояния бухгалтерского учета организации; учетной политики.

Изначально необходимо изучить принятую учетную политику организации. Учетная политика — это совокупность способов ведения бухгалтерского учёта — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. [1] На данном этапе сопоставляются конкретные разделы учетной политики компании требованиям и принципам МСФО. Отдельное внимание уделяется соблюдению основополагающих допущений МСФО: методов начисления и непрерывности деятельности.



Рис. 1. Модель трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО

На основании результатов проведенного анализа учетной политики экономического субъекта определяются участки учета, которые требуют особого внимания, и выделяются основные направления дальнейшей работы.

Второй этап заключается в формировании оборотно-сальдовых ведомостей в российской системе счетов бухгалтерского учета (по РСБУ), в подготовке рабочих документов (рабочих таблиц), которые являются основой для выявления и прослеживания различий РСБУ и МСФО в отражении фактов хозяйственной жизни.

На основе остатков оборотно-сальдовой ведомости составляются рабочие таблицы и формируются предварительные балансы на начало и конец отчетного периода.

Далее составляются рабочие документы на основании предоставленной компанией бухгалтерской информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета), а также заполненных рабочих таблиц. В рабочих документах кроме бухгалтерской информации указываются замечания консультантов, имеющие значение для следующих этапов трансформации финансовой отчетности экономического субъекта в соответствии с МСФО.

Необходимо помнить, что рабочие документы составляются по мере необходимости в процессе трансформации отчетности. Объем рабочих документов и их содержание зависят от особенности бухгалтерского учета каждой компании, поэтому разработка единых форм рабочих документов невозможна. [2]

Самым важным (третьим) этапом является составление корректирующих проводок, по своему экономическому содержанию отвечающие основополагающим допущениям, принципам, признакам и ограничениям МСФО и доводящие значение каждого счета по экономическому содержанию и количественному значению до уровня требований международных бухгалтерских стандартов. Исходя из результатов корректирующих проводок, составляются новые предварительные балансы и отчеты, как правило, в российском Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, но по экономическому содержанию и хозяйственному назначению — в новой системе отчетности.

Не исключено, что в процессе трансформации будут выявлены различные несоответствия требованиям РСБУ

при отражении тех или иных фактов хозяйственной жизни. Тогда для гарантии достоверности финансовой отчетности необходимо провести корректировки, не связанные с отличиями МСФО и РСБУ.

На четвертом этапе проводится реклассификация счетов РСБУ в счета МСФО.

На данном этапе следует подготовить План счетов бухгалтерского учета по МСФО. Как правило, он строится на основе использования четырехразрядной системы счетов с подразделением на счета:

- активов (с выделением текущих и долгосрочных активов);
- обязательств (с выделением текущих и долгосрочных обязательств);
- капитала;
- производных к ним счетов доходов и расходов [4].

Прежде, чем разработать План счетов бухгалтерского учета по МСФО, необходимо смоделировать группировку международных стандартов по принципу отражения в них основных показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, сводной отчетности и влияния на отчетность.

На пятом этапе составляется финансовая отчетность организации (в соответствии с МСФО и на основе разработанных схем) — предварительных, а затем итоговых: бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с МСФО на основе разработанных схем составления этих отчетов.

Последним этапом является формирование окончательных финансовых отчетов на основании осуществления корректирующих проводок, реклассификации счетов и составления пробных балансов.

Следовательно, зная порядок трансформации финансовой отчетности, главный бухгалтер или финансовый директор имеют возможность самостоятельно преобразовать финансовую отчетность, составленную по российским стандартам, в отчетность, соответствующую требованиям международных бухгалтерских стандартов с целью обеспечения взаимопонимания с зарубежными партнерами.

Литература:

1. Российская Федерация, Приказ. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ № 106н от 06.10.2008 г. (в ред. от 18.12.2012 г. № 164н) // Система КонсультантПлюс
2. Вахрушина М. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / М. А. Вахрушина; Под ред. М. А. Вахрушиной; Всероссийский заочный финансово-экономический институт. М.: Вузковский учебник, 2009. — 320 с.
3. Парамонова Л. А. Корпоративная отчетность организаций сферы услуг: тенденции развития [Текст] // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы 1/2010, с. 194–195
4. Проскуракова Ю. И. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Омега, 2007. — 288 с.

Особенности материального стимулирования в системе учета оплаты труда

Син Ксения Юрьевна, распределитель работ
Дпл ОАО «АВТОВАЗ» (г. Тольятти)

Учет оплаты труда занимает важнейшее место в системе бухгалтерского учета, так как является неотъемлемой частью деятельности каждого предприятия.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда предполагает своевременное начисление зарплаты и прочих выплат работнику; соблюдение законности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) сумм начисленной заработной платы и отчислений с нее; группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства.

Оплата труда каждого работника является основным фактором оживления производства и экономического роста всех предприятий, однако начисление и выплата заработной платы представляет собой неотъемлемую часть расходов как коммерческих, некоммерческих и бюджетных организаций. Оплата труда как элемент издержек производства и обращения относится на соответствующие счета бухгалтерского учета.

Оплата труда на предприятии в большинстве случаев зависит от форм и систем оплаты труда, которые применяются на предприятии. Форма оплаты труда — это размер оплаты труда для каждого работника по заранее установленным правилам, порядку и расценкам. Система оплаты труда представляет собой способ установления отношений между мерой и размером оплаты труда, поэтому каково будет это соотношение, такая и будет организация оплаты труда на предприятии.

В соответствии со статьей 129 Трудового Кодекса Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 07.05.2013) заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) [1].

Виды, формы и системы оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, системы премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых предприятием.

Работодатель имеет право использовать разные системы премирования и поощрения в своем трудовом коллективе.

Для достижение целей в организации необходимо обеспечить связь между работой сотрудников и удовле-

творением их потребностей. Достигается это за счет трех основных составляющих управления персоналом:

- регулярной обратной связи между руководителем и подчиненными;
- системы материального стимулирования;
- нематериальной мотивации и поощрения.

Основным аспектом управления являются согласие и сотрудничество, а не контроль или принуждение, так же поощряется инициатива работника в достижении общих целей.

Премирование — это денежная сумма, которая выдается сотрудникам организации помимо заработной платы для финансового стимулирования за хорошо выполненную работу.

Однако в финансовой структуре компании премии часто представляют собой наиболее сумбурную и неструктурированную часть бюджета предприятия. Причиной становится плохо прописанная схема премирования, отсутствие четких правил и условий для назначения премий. Такая ситуация приводит в замешательство и сотрудников, переставших понимать связь между собственной деятельностью и поощрением.

Существует три основных вида премий: материальная, социальная и моральная. Две последних, соответственно, относятся к методам нематериального стимулирования.

Материальная премия — это непосредственно денежные выплаты. По праву самый популярный и наиболее эффективный вид премий.

Социальная премия — это расширение пакета социальных услуг. При поиске работы для сотрудника этот фактор может стать решающим в пользу компании, предлагающей наиболее привлекательные условия. Медицинская страховка, оплата проезда, обучение за счет компании, абонемент в фитнес-клуб, бесплатное питание и многое другое.

Моральная премия — это признание руководством заслуг сотрудника, оценка его профессионализма и передача этих знаний другим (почетные грамоты, рекомендации, присуждение квалификаций, общественное признание). Суть морального стимулирования — информационная. Это сведения о сотруднике, которые передаются в социальной среде и помогают работнику добиться желаемой должности или общественного признания.

Помимо основных видов премирование может подразделяться на разные категории, исходя из критериев рассмотрения. Премии могут рассматриваться в зависимости от:

- категории премируемого персонала (отдельная группа рабочих, вся компания, премия за выслугу лет и т. д.);
- времени выплаты (за месяц, квартал, год);

- периодичности выплат (разовая, постоянная);
- размера премии (фиксированная, процентная);
- фонда начисления выплат (из фонда заработных плат, из прибыльного фонда);
- налогообложения (учитываемая, не учитываемая).

Виды поощрений работников за труд определяются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, а также уставами и положениями о дисциплине. За особые трудовые заслуги перед обществом и государством работники могут быть представлены к государственным наградам.

Премия носит *социальный характер*, если она может рассматриваться как **поздравление работника** с праздником, юбилеем и иными событиями (а не в связи с исполнением трудовых функций).

Необходимо четко сформулировать: либо работника премируют за достижения в труде, и тогда он получит стимулирующую премию, относящуюся к оплате труда, либо работника поздравляют с праздником и тогда возникает выплата социального характера.

Так, не являются оплатой труда премии (следовательно, не входящие в расход по налогу на прибыль) которые:

- не связанные с достижением трудовых показателей, а приуроченные к каким-либо событиям или датам, независимо от того, что они могут быть предусмотрены условиями коллективного договора, локального нормативного акта или непосредственно трудового договора;
- непосредственно связанные с производственной деятельностью, но не относящиеся к трудовой функции (должностным обязанностям) работника, обусловленной трудовым договором.

Стимулирующая премия всегда начисляется в денежной форме, хотя выплачена, может быть и в неденежной форме (ст. 131 ТК РФ) [1].

При этом замена стимулирующей премии (как части заработной платы) устной или письменной благодарностью или вручением грамоты **недопустима**.

Премияльное вознаграждение, как правило, устанавливается в процентах от оклада работника и в большинстве организаций зависит от показателей эффективности деятельности.

Премирование производится по заранее определенным показателям. Размер премии должен быть связан с теми экономическими выгодами, которые принес организации работник.

Премия начисляется за выполнение каждого показателя в отдельности.

При невыполнении основного условия премирования премия не выплачивается.

Основанием для начисления премии являются данные бухгалтерской и статистической отчетности, а по показателям, по которым такая отчетность не предусмотрена, — данные оперативного учета, утверждаемые соответствующим должностным лицом [2].

При отсутствии показателей премия по итогам работы не начисляется и не выплачивается.

Ответственность за достоверность данных оперативного учета несут руководители соответствующих отделов, служб, цехов и т. д.

Руководитель имеет право в индивидуальных случаях увеличивать размер начисленной премии, но не более чем на определенную фиксированную величину (в процентах от начисленной премии).

Руководитель имеет право полностью или частично лишить отдельных работников премии за производственные нарушения, с перечнем которых работник должен быть ознакомлен.

Премирование работников может осуществляться в рамках повременной или сдельной оплаты труда (повременно-премиальная, сдельно-премиальная форма оплаты труда), а может быть составной частью бестарифной формы оплаты труда.

Размер премии может устанавливаться в виде заранее определенной части (процент, кратность) основного заработка или в твердой денежной суммы. В положении о премировании указывается, как будут начисляться премии: только на тарифную ставку или оклад, или же в составе заработка, исходя из которого, определяется размер премии.

Если применяются не индивидуальные, а коллективные системы премирования (т. е. премия начисляется всему коллективу работников в целом), то размер премии каждого работника определяется с учетом его реального вклада в общие результаты работы [3].

Особое внимание следует уделять составлению положения о премировании.

Если организация небольшая, можно разработать общее положение о премировании, которое будет одинаково для каждого работника организации. Если же компания достаточно крупная, лучше разработать такой документ для каждого конкретного подразделения или группы подразделений.

В структуре положения о премировании отражаются: показатели и условия премирования, размеры премий и периодичность их выплаты, порядок расчета; перечень нарушений, которые влекут снижение размера премии или даже лишение ее, а так же перечень выплат, на которые премия не начисляется. Лучше всего текст положения разбить на отдельные разделы.

Следует также рассмотреть коэффициент трудового участия (КТУ), который как оценка деятельности каждого работника в рамках определенного коллектива, цеха, группы обладает определенными преимуществами и определенными недостатками.

К преимуществам можно отнести повышение личной заинтересованности в результатах своего труда и справедливое вознаграждение всех работников. С помощью оценки трудового участия работник путем достижения целей организации может достигнуть личных целей, таких как:

- оценка его заслуг;
- признание его лучшим в данном коллективе;

— получение большего, чем у других в коллективе, вознаграждения.

С помощью КТУ в работе коллектива может возникнуть соревновательный эффект, а наиболее ленивых работников будет подстегивать желание «не быть худшим» (эффект присоединения к большинству), что может привести к увеличению эффективности работы всего подразделения.

КТУ может применяться только к небольшому количеству работ и не может иметь место при оценке творческой работы, сложной и специализированной работы, управленческой деятельности и т. д. [4].

Так же минусом является тот факт, что при оценке деятельности с помощью КТУ меньше всех начинают получать молодые и неопытные, а также пожилые и менее энергичные, что неоправданно с позиции долгосрочных целей организации. Молодые сотрудники являются перспективой для компании, увольнение которых нежелательно. Пожилые работники имеют наиболее ценный опыт, который передают молодым. Массовое увольнение работников с большим стажем может привести к снижению эффективности работы, исчезновению лояльного отношения к компании, увольнениям других работников, которые будут искать работу с лучшими перспективами.

Учитывая плюсы и минусы применения КТУ при оценке индивидуального вклада работников, на практике опти-

мальным является его временное применение для поднятия эффективности работы до определенного уровня с постоянным регулированием возможных вышеперечисленных проблем.

Таким образом, труд — важный и неотъемлемый пункт в жизни любого человека.

Если нет заинтересованности работника в результатах труда, то сочетание необходимости принятия решения в нестандартных ситуациях и риска (элементов неопределенности ситуации) становится причиной многих неудач. Поэтому, во избежание таких ситуаций, необходима продуманная система премирования и стимулирования труда сотрудников организации [5].

Усовершенствовать систему оплаты труда можно с применением оценки и ранжирования должностей. Оценка должностей по их важности для организации и Штатное расписание, построенное на базе разрядов (групп), являются основой распределения фонда оплаты труда по подразделениям и сотрудникам и построения эффективной системы материального стимулирования.

Оптимизация штатного расписания на базе оценки и ранжирования должностей даёт возможность повысить производительность труда и мотивировать персонал на повышение квалификации, а также гарантировать персоналу справедливость и прозрачность системы заработной платы.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Трудовой Кодекс РФ [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 197 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 21 декабря 2001 года (в ред. от 07.05.2013) // Консультант Плюс
2. Васильчук О.И. Управление и учет операций по мотивации работников, направленных на оптимизацию бизнеса/О.И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2013. — №4–5 (16). — с. 182–187
3. Васильева Е.А. Аудит трудовых ресурсов как диагностический инструмент в системе управления предприятием/Е.А. Васильева // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. — 2011. — №24. — с. 70–75
4. Коростелев А.А. Современные подходы к моделированию технологии аналитической деятельности/А.А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2013. — №1 (23). — с. 334–337
5. Зоткина Н.С. Стимулирующее значение оплаты труда и ее мотивирующая функция [Текст]/Н.С. Зоткина // Финансы и кредит. — 2011. — №48. — с. 21–28. — М.: Финансы и Кредит, 2011

Управленческий учет движения денежных потоков на предприятии

Фомина Анастасия Николаевна, бухгалтер-стажер
Дпл ОАО «АВТОВАЗ» (г. Тольятти)

Управленческий учёт движения денежных потоков на предприятии осуществляется для достижения общеэкономической цели его деятельности — получения максимальной прибыли при минимальных затратах.

Разумное распределение потоков денежных средств приводит к созданию бесперебойных производственных циклов на предприятии и способствует росту объемов готовой продукции. В то время как несоблюдение графика

платежей негативно отражается на создании запасов сырья и материалов, уровне производительности труда, качестве выпускаемой продукции и ее сбыта, положении предприятия на рынке и так далее. [2]

Так в условиях растущей конкуренции важно быстро реагировать на отклонения от норм в деятельности предприятия. Управленческий учёт движения денежных потоков на предприятии позволяет достичь максимального

получения прибыли, что является желаемым результатом всех руководителей.

Приток денежных средств, способный покрыть обязательства компании, является основным условием ее финансовой стабильности, обратная ситуация говорит о серьезных финансовых трудностях. Но и значительное превышение величины денежных средств над обязательствами свидетельствует об упущенных возможностях их выгодного размещения с целью получения дополнительного дохода от прочих источников. [10]

Главной целью управленческого учета является обеспечение руководителей организации всеми необходимыми им сведениями для оперативного и наиболее эффективного решения производственных вопросов. Бухгалтерский финансовый учет не способен в полной мере обеспечить информацией тактику ведения управления, разработанную на конкретном предприятии. Для руководителей всех уровней требуется значительный объем оперативной информации, которую не может представить финансовый учет. Кроме того, финансовый учет базируется на единых правилах ведения учета, рассчитанных как на внешних, так и на внутренних пользователей. [3]

Стабильное положение организации на рынке невозможно без управленческого учёта денежных потоков.

С помощью классификации управленческого учёта денежных потоков руководитель предприятия будет иметь возможность вести учет, анализ и планирование различных денежных потоков более целенаправленно и рационально.

Управленческий учёт денежных потоков крупных компаний тесно связано со стратегией самофинансирования, которая предполагает возмещение затрат предпочтительно за счет чистой прибыли и амортизационных отчислений — собственных источников.

В связи с этим с целью принятия рациональных решений о направлении денежных потоков необходимо грамотно классифицировать доходы и расходы, прибыли и убытки. Это поможет определить источник получения основной суммы доходов за анализируемый период и направление основных затрат.

Денежный поток — это величина денежных средств, которая поступает или расходуется предприятием за планируемый период.

Резерв денежной наличности образуется вследствие возникновения разницы между всеми полученными и выплаченными денежными средствами.

Для того чтобы рационально управлять финансовыми потоками важно учитывать их размер за отчетный период, их основные составляющие, виды деятельности, которые формируют денежный поток. [1]

Оценка денежного потока может осуществляться двумя методами — прямым и косвенным. Прямой метод представляет собой несложные расчеты напрямую связанные с Главной книгой, журналами-ордерами и другими регистрами бухгалтерского учета. Его удобно использовать при ведении контроля над приходом и расходом денежных средств.

Кроме того, такой метод расчета величины денежных потоков позволяет дать оценку уровня ликвидности компании в долгосрочной перспективе.

Также, если речь идет об оперативном управлении, прямой метод возможно применить с целью контроля над процессом формирования выручки от реализации продукции (работ, услуг) и анализа достаточности финансов для платежей по обязательствам организации.

Из недостатков рассмотренного метода можно отметить то, что он не учитывает связи между полученной прибылью (убытком) и изменением величины денежных средств организации.

Более удобно в анализе использовать косвенный метод предпочтительней в связи с тем, что он позволяет выявить, как полученная прибыль связана с изменением суммы денежных средств.

При расчете денежных потоков данным методом ключевым показателем является чистая прибыль. При необходимости ее величина корректируется на статьи, не учитывающие движение реальных денег по соответствующим счетам.

Чтобы принимать обоснованные решения об использовании организацией своих денежных ресурсов, необходимо располагать информацией о доходах и расходах денежных средств по каждому виду деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

Проблема эффективности управленческого учёта денежных потоков носит актуальный характер, так как:

- денежные потоки позволяют функционировать предприятию во всех аспектах его хозяйственной деятельности;

- управление денежными потоками позволяет обеспечить финансовую стабильность организации и снизить потребность в заемных средствах;

- разумное управление потоками денежных средств ведет к ускорению оборачиваемости капитала организации и к укреплению платежеспособности. Платежеспособностью называется способность предприятия своевременно и в полном объеме рассчитываться по своим финансовым обязательствам. Она является основным показателем стабильности организации. [5]

Вследствие нестабильности рынка, отсутствия платежей, нерационального применения организацией имеющихся активов и по другим причинам в числе оборотных активов могут оказаться неликвидные или низколиквидные активы, такие как: безнадежная дебиторская задолженность; невостребованные и потерявшие свои качества материальные запасы, готовая продукция, товары; некачественно выполненные работы. В такой ситуации организация может ощущать нехватку наличных средств для текущих расчетов по своим обязательствам, даже при благоприятной оценке платежеспособности, выведенной при расчете коэффициентов. Говоря другими словами, рассчитанные показатели платежеспособности могут быть положительными, но в тот же момент компания не будет способна рассчитаться по своим обя-

зательствам своевременно. В связи с этим необходимо осуществлять не только общую оценку коэффициентов платежеспособности, но и реальную способность организации расплатиться по своим текущим долгам. [9]

Одной из основных функций регулировки денежных потоков, реализуемой для максимизации их эффективности в будущем, является оптимизация денежных потоков. Для ее осуществления необходимо решить следующие задачи: определить возможные резервы, способные уменьшить зависимость организации от внешних источников заимствования средств; организовать как можно более четкую сбалансированность поступивших и выбывших денежных потоков по объемам и во временном пространстве; обеспечить наиболее прочную взаимосвязь финансовых потоков по видам хозяйственной деятельности компании. [4]

Для сбалансированности денежного потока, которому присущи признаки дефицита, необходимо провести комплекс мероприятий по увеличению положительного денежного потока в будущем, например, постараться привлечь стратегических инвесторов, произвести дополнительную эмиссию акций и т. д.

При оптимизации денежных потоков организации немаловажно грамотно осуществить сбалансированность во времени. Для этого используются такие методы, как выравнивание и синхронизация.

Выравнивание денежных потоков осуществляется с целью сгладить их размеры по отдельным временным интервалам, что позволяет ликвидировать в определенной степени сезонные различия в создании положительных и отрицательных денежных потоков и повысить ликвидность.

Синхронизация денежного потока во времени осуществляется для достижения нужного уровня платежеспособности организации в любом из интервалов планируемого периода одновременно со снижением величины страховых резервов денежных средств.

Завершающий этап оптимизации — это создание условий для достижения максимальной величины чистого

денежного потока предприятия, которая более точно показывает результаты прошедших периодов.

Его увеличение позволяет нарастить темпы экономического развития организации путем самофинансирования, снизить зависимость от внешних источников получения денежных средств, способствует приросту рыночной стоимости организации.

Таким образом, предприятию следует иметь такое количество денежных средств, которого бы хватило на его функционирование. [6]

Прогнозирование денежных потоков является важным моментом в оптимизации денежных потоков. При помощи данного метода осуществляется просчет различных вариантов, проводится сравнение полученных результатов и выбирается оптимальный.

Следовательно, одной из основных задач управленческого учета движения денежных средств является получение ответа на вопрос о способности текущей деятельности получать денежные средства. Для решения данного вопроса необходим расчет чистого денежного потока. Чистый денежный поток является одним из основных показателей, применяемых для оценки финансового состояния. Он характеризует разницу между положительным и отрицательным денежными потоками и позволяет определить финансовое равновесие и темпы роста рыночной стоимости предприятия. [8]

При контроле денежных потоков следует учитывать отложенные платежи, помимо анализа текущего движения денежных средств, составлять прогноз на будущие периоды.

Учитывая характер возникновения потребности в денежных средствах, в управленческом учете возникают определенные требования, которые помогают формировать информационную базу для учета движения денежных потоков. Помимо построения расчетных коэффициентов, которые характеризуют состояние потоков денежных средств от хозяйственной деятельности предприятия, учитываются, также, временные интервалы. [7]

Литература:

1. Бочаров В.В. Управление денежным оборотом предприятий и корпораций [Текст]/В. В Бочаров/Финансы и статистика. — 2011. — с. 362–368.
2. Васильева Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст]/Е.А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 229–232.
3. Васильева Е.А. Стратегический анализ как элемент стратегического управленческого учета предприятия [Текст]/Е.А. Васильева // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. — 2011. — №6. — с. 3–7.
4. Васильчук О.И. Использование данных управленческого учета при принятии управленческих решений [Текст]/О.И. Васильчук // Карельский научный журнал. — 2013. — №2. — с. 8–10.
5. Гугова А.В. Управление денежными потоками [Текст]/А.В. Гугова/Теоретические аспекты: Финансовый менеджмент. — 2009. — №4. — с. 120–124.
6. Коростелев А.А. Аналитическая деятельность: оценка уровня информационного обеспечения [Текст]/А.А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. — 2012. — №3. — с. 36–42
7. Кузнецова И.Д. Управление денежными потоками предприятия [Текст]/А. Н Ильченко/2010. — с. 187–193.

8. Нечитайло А.И. Понятие, сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета и отчетности [Текст]/А.И. Нечитайло, Л.В. Панков // Аудит и финансовый анализ. — 2012. — №4. — с. 30–35.
9. Нечитайло А.И. Теории бухгалтерского учета, их сущность и информационная направленность [Текст]/А.И. Нечитайло, Л.В. Панков // Аудит и финансовый анализ. — 2012. — №2. — с. 60–65.
10. Остапенко В.В. Финансы предприятия [Текст]/В.В. Остапенко/ — М: Омега-Л, 2010. — с. 203–209.

Основополагающие аспекты учета основных средств по МСФО

Шамова Анастасия Юрьевна, бухгалтер
ООО «Приоритет Технолоджи» (г. Тольятти)

Применение международных стандартов в нашей стране является одним из центральных условий вступления России во Всемирную торговую организацию. В настоящее время в России действует Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 и «Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств». В этих документах реализованы важнейшие положения МСФО 16 «Основные средства». Определение основных средств, подход к их первоначальной и последующей оценке, определение срока использования и методов амортизации в российском стандарте в целом идентичны требованиям международного стандарта.

Одна из важнейших особенностей отчетности по международным стандартам финансовой отчетности — наличие большого числа оценочных значений, то есть показателей, для формирования которых необходимо профессиональное суждение менеджмента компании. Обесценение основных средств и нематериальных активов, создание резерва по дебиторской задолженности, определение справедливой стоимости финансовых инструментов — во всех этих случаях менеджмент должен сформировать определенные предпосылки в отношении своего видения будущих событий в условиях неопределенности [5, 46].

Однако, несмотря на существенное сближение отечественных принципов учёта с существующими международными подходами в отношении основных средств, между ними до сих пор остается еще немало различий.

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» под основными средствами понимаются материальные активы, используемые компанией для производства или поставки товаров, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода равного году.

В МСФО 16 «Основные средства» приводит два критерия признания актива в качестве объекта основных средств:

- имеется большая степень вероятности получить в будущем экономические выгоды;
- первоначальная стоимость актива принимаемого к бухгалтерскому учёту может быть надежно оценена.

Если экономические выгоды неочевидны, то расходы на приобретение объекта основных средств списываются в расходы на уменьшение прибыли отчетного периода.

Приобретение актива, использование которого не принесет дохода, но обеспечит получение дохода от использования других объектов, возмещается доходами от соответствующей предпринимательской деятельности [2, 76].

Существенное отличие отечественного стандарта от международного аналога состоит в том, что согласно МСФО 16 «Основные средства» для признания актива в качестве основного средства недостаточно, чтобы объект удовлетворил признакам основного средства, необходимо еще, чтобы выполнялись оба критерия его признания.

Классификация основных средств. На основании временного критерия в один год МСФО 16 «Основные средства» позволяет включение большинства мелких запасных частей, мелкого инструмента, приспособлений и оборудования в материально-производственные запасы, которые признаются в составе расходов по мере их использования (в этом случае на них распространяется МСФО 2 «Запасы»).

Резервное оборудование, крупные запасные части, предназначенные для обслуживания определенного объекта основных средств, необходимо учитывать как отдельный объект основных средств.

Классификация объектов основных средств в соответствии с международным стандартом проводится компанией самостоятельно с учётом общности их видов и специфики эксплуатации.

Однако следует отметить, что МСФО 16 «Основные средства» не применяется в отношении:

- биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, для учёта которых регулируется МСФО 41 «Сельское хозяйство»;
- прав на минеральные ископаемые, поиск и добычу минеральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозполнимых ресурсов, которые регулируются МСФО 6 «Разработка и оценка минеральных ресурсов».

Как в российских, так и международных стандартах, актив, признанный в качестве объекта основных средств оценивается по фактической (первоначальной) стоимости.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» под фактической стоимостью понимают сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов либо справедливую стоимость возмещения [3].

По МСФО 16 «Основные средства» объект основных средств, приобретенный в результате операции обмена, должен оцениваться по справедливой стоимости.

Согласно российским стандартам проценты по кредитам (займам), непосредственно относящимся к приобретению объектов основных средств, всегда должны включаться в первоначальную стоимость объекта, а в международном стандарте разрешены два подхода. В одном случае проценты могут включаться в первоначальную стоимость объектов, а в другом — относиться на расходы того периода, в котором они произведены. Однако проценты по займам включаются (в соответствии с первым подходом) в первоначальную стоимость объекта лишь в том случае, когда подготовка объекта к использованию требует значительного времени. Данное условие не предусмотрено в российском стандарте [1].

При поступлении объектов основных средств по договору дарения вступает в силу положение МСФО 20 «Учёт правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи», в котором указано, что «правительственная субсидия может принимать форму передачи неденежного актива, такого как земля или другие ресурсы. Актив учитывается по справедливой стоимости».

Согласно положению МСФО 16 «Основные средства» расходы на улучшение актива отражаются путем увеличения его балансовой стоимости, если в результате таких расходов компания обоснованно предполагает получение дохода в будущем от использования данного актива. В противном случае расходы считаются затратами на ремонт и отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» переоценке подлежит вся группа основных средств, к которой относится переоцениваемый объект. Группа может переоцениваться по скользящему графику, если переоценка проводится в течение короткого времени и результаты переоценок постоянно обновляются.

МСФО 16 «Основные средства» предусматривает два подхода к проведению переоценки основных средств: основной и допустимый альтернативный. Основного подхода состоит в том, что основные средства отражаются в отчетности по их первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. Переоценка осуществляется, когда возмещаемая сумма (чистая цена продаж) объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости. Сумма уценки относится к расходам отчетного периода.

Сущность допустимого альтернативного подхода состоит в переоценке основных средств до их справедливой стоимости. Справедливая стоимость земли и зданий определяется профессиональными оценщиками на основе

подтвержденных рыночных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования чаще всего является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

Для определения снижения стоимости объекта основных средств, компания должна руководствоваться МСФО 36 «Обесценение активов». Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости объектов основных средств.

Справедливая стоимость некоторых категорий основных средств может значительно колебаться, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Основные средства с незначительными изменениями в справедливой стоимости рекомендуется переоценивать каждые три — пять лет.

МСФО 16 «Основные средства» определяет срок полезной службы как ожидаемый период использования актива компании или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием данного актива.

Сходство между МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» в условиях определения срока полезного использования очевидно. Однако в отличие от международного стандарта российские правовые акты не содержат положений, позволяющих периодически пересматривать сроки полезного использования объектов основных средств. Российский стандарт предполагает пересмотр сроков полезного использования лишь в случае проведенной реконструкции или модернизации при улучшении первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта [3].

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» амортизации подлежит первоначальная или восстановительная стоимость объекта основных средств за вычетом ликвидационной стоимости. Под ликвидационной стоимостью актива в этом случае стоит понимать сумму, ожидаемую к получению за актив в конце срока его полезной службы, за вычетом затрат по выбытию.

По международным и отечественным правилам амортизационные отчисления за каждый период признаются расходами, если они не включаются в балансовую стоимость другого актива.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» объект основных средств должен быть списан с баланса при его выбытии, а также в случае, когда от его дальнейшей эксплуатации не ожидается получения экономических выгод. Разность между суммой чистых поступлений и балансовой стоимостью, возникающая при выбытии объекта основного средства, признается прибылью (убытком) отчетного периода.

Подобный порядок отражения выбытия объектов основных средств предусмотрен и в отечественном стандарте.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае продажи; морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный

(складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции и в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учёту в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учёта объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учёте в отчетном периоде, к которому они относятся и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности. Согласно МСФО 16 «Основные средства» для каждой группы основных средств следует указать:

- способы оценки балансовой стоимости;
- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезной службы или используемые нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета амортизации;
- накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

В отношении основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, дополнительно раскрывается следующая информация:

- способ и дата переоценки активов;
- факт привлечения независимого оценщика;

Литература:

1. Российская Федерация. Приказ. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н // Система Гарант
2. Васильчук О.И. Основы управления предприятиями сферы услуг [Текст]/О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков // Сибирская финансовая школа. — 2011. — №3. — с. 76–81.
3. Васильева Е. А. Сравнительный анализ международных и российских стандартов формирования финансовой отчетности [Текст]:/Е. А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 545–549.
4. Дружиловская Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете//Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. — 2012. — №2 (1). — с. 262–269.
5. Медведева Е. В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в условиях финансового кризиса [Текст]/Е. В. Медведева // В мире научных открытий. — 2010. — №4–9. — с. 46–48.

— балансовая стоимость по каждой группе основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по первоначальной стоимости за вычетом амортизации;

— результат переоценки, указывающий на изменения за период и ограничения на распределение остатка резерва переоценки между акционерами.

Для пользователей финансовой отчетности может быть предоставлена информация о балансовой стоимости основных средств: временно не используемых; полностью амортизированных, но используемых; использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия [4].

Согласно МСФО 16 «Основные средства» для признания актива в качестве основного средства недостаточно, чтобы объект удовлетворил признакам основного средства, необходимо еще, чтобы выполнялись оба критерия его признания.

МСФО 16 «Основные средства» предусмотрено требование пересмотра метода начисления амортизации;

в международном стандарте содержится исчерпывающий перечень информации, подлежащей рассмотрению в финансовой отчетности, а в отечественном — минимальный объем информации с учётом существенности, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Подводя итог, можно сделать вывод о том, что решение вопроса перехода на учет по МСФО (параллельно с российскими стандартами) требует внимательного рассмотрения и учета многих факторов для создания рациональной системы учета основных средств. А изучение международного опыта в этой сфере позволит наиболее эффективно работать в этом направлении.

Теоретические основы управления затратами хозяйствующих субъектов на основе попроцессного бюджетирования

Яранцева Светлана Алексеевна, помощник бухгалтера
ООО «Всегда» (г. Тольятти)

Технология бюджетирования, выполняющая функции планирования, контроля и мотивации, будучи дополненная современной методикой процессно-ориентированного учета затрат является новым инструментом управления затратами хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, попроцессное калькулирование.

Одной из важнейших задач системы управления хозяйствующим субъектом становится создание эффективной системы учета и контроля затрат, призванной обеспечить процесс управления качественной информацией о затратах предприятия с целью выявления резервов их снижения. Как известно, величина основных видов ресурсов, расходуемых на производство продукции или оказание услуг, в значительной степени предопределяет величину прибыли, являющуюся источником финансового благополучия.

При этом в условиях жесткой конкуренции стремление получить максимальную прибыль не должно являться самоцелью, поскольку для обеспечения конкурентоспособности предприятия стараются удовлетворить потребности потребителей при минимальных затратах. И целенаправленное управление затратами позволяет снижать цены на продукцию и услуги, что при прочих равных условиях дает возможность предприятию сохранить и укрепить свои позиции на рынке.

В связи с этим оценка роли управления затратами хозяйствующего субъекта в нашей стране неуклонно меняется в сторону признания их ключевого значения в обеспечении долгосрочного устойчивого развития. Необходимость изыскания новых путей и возможностей укрепления конкурентных преимуществ предприятия требует улучшения методов планирования, учета, анализа и регулирования процессов формирования себестоимости.

В настоящее время российскими учеными-экономистами разработаны теоретические и практические подходы к управлению затратами. Но исследования показали, что отечественные системы управления затратами не до конца способствуют решению проблем эффективности использования производственных ресурсов в условиях неопределенности и жесткой конкурентной борьбы. Конкурентная борьба предполагает выведение на рынок своей продукции и услуг на основе заранее четко продуманного плана — бюджетного планирования.

Избавиться от неопределённости, застраховать будущие риски помогает бюджетирование, которое предполагает разработку и составление бюджета расходов на предстоящий период, а также разработку обоснованных нормативов, устанавливающих количественную и качественную оценку различных элементов, используемых

в процессе производства продукции и услуг. Создание и внедрение системы бюджетирования обеспечивает устойчивость хозяйствующего субъекта к изменениям внешней и внутренней среды их функционирования.

Как отмечает автор А.Е. Карпов, бюджетирование представляет собой инструмент краткосрочного планирования, выражающий планы предприятия в финансовых показателях, а также способ контроля эффективности использования экономических ресурсов: человеческих, финансовых, производственных и т. п. [3].

Но необходимость применения бюджетирования определяется и тем, что оно позволяет выбрать наиболее эффективные пути развития для достижения намеченных стратегических целей. Основной функцией системы бюджетирования является планирование деятельности, которое сводится к формированию на базе принятых учетных концепций бюджета организации, отражающего снабженческие, производственные, сбытовые, финансовые и инвестиционные процессы деятельности в их взаимосвязи с учетом потребностей рынка и других факторов внешнего окружения, а также возможностей внутреннего потенциала организации. Благодаря реализации этой функции увязываются различные аспекты деятельности, согласовываются объемы материальных, финансовых и трудовых ресурсов, необходимых для осуществления планируемой программы деятельности на краткосрочный период, являющейся намеченным этапом стратегического развития организации и достижения стратегических целей. Таким образом, в системе бюджетирования прослеживается наличие связи между оперативным (краткосрочным) и стратегическим планированием. И успех компании во многом зависит от того, является ли оперативный (краткосрочный) план частью долгосрочного плана по реализации стратегии. Стратегическое планирование ориентируется на ожидаемые изменения в окружающей среде, а планирование на ближайший год базируется, как правило, на фактических данных прошлого года. [5]

Одним из требований к составлению бюджетов организации является их вертикальная и горизонтальная детализация (интеграция), что позволяет получать информацию в разрезе направлений деятельности, центров ответственности и других аналитических признаков, а также коор-

динировать действия структурных подразделений предприятия. [4]

Исходя из вышеизложенного нами определено, что бюджетирование — это способ, который увязывает установленные параметры и фактические данные по текущей, финансовой и инвестиционной деятельности, обобщая их в бюджетах с помощью планирования, учета, контроля и анализа основных показателей организации и ее структурных подразделений для эффективности деятельности предприятия, ориентированных на достижение стратегических целей.

К преимуществам бюджетирования относятся:

- уточнение видов деятельности, охватываемых бюджетным процессом;
- осуществление функций управления как планирование, учет, анализ и контроль, что позволяет корректировать стратегию развития предприятия;
- использование плановых и фактических показателей для оценки исполнения бюджетов и определения этапов достижения стратегических целей.

Следует отметить, что универсальных правил, методов и процедур построения системы бюджетирования, описанных в экономической литературе или зафиксированных в нормативно-законодательных документах по бухгалтерскому учету, не существует. Поэтому формирование данной системы для каждого предприятия — это индивидуальный процесс, имеющий в силу уникальности характера деятельности и стиля управления четко выраженную специфику.

Функционирование системы бюджетирования предприятия невозможно без эффективно работающей системы бухгалтерского управленческого учета, поскольку, не имея точных данных об исполнении бюджета, невозможно осуществлять контроль деятельности подразделений и мотивацию персонала. То есть управленческий учет является информационной базой бюджетирования. Это достигается путем структуры объектов в модель бюджетирования, аналогичную по составу формируемых показателей управленческому учету. Поэтому бюджетным планированием должны быть охвачены все показатели деятельности предприятия: доходы, расходы, движение капитала, денежные потоки и т.д. Формирование плановых показателей по всем направлениям деятельности способствует созданию бюджета предприятия, детально раскрывающего структуру будущих показателей деятельности. Несоблюдение этих условий сделает управление воспроизводственной деятельностью неэффективной. Особенно четкая взаимосвязь типового подхода к организации бюджетирования и управленческого учета проявляется в том случае, когда бюджетные приоритеты задаются от сформированного на предварительной стадии планирования бюджета продаж и производства и воплощаются в операционных бюджетах затрат.

Информация о себестоимости продукции или услуг является наиболее значимой, а технологии управления затратами — особо важной для «экономического здо-

ровья» любого хозяйствующего субъекта. Кроме того, существует признанная истина: чем ниже средняя рентабельность производства в отрасли, тем более сложные, а значит, и более точные методы расчета себестоимости необходимо применять, а также использовать все более искусные методы управления затратами [1].

В условиях расширения ассортимента производимой продукции и услуг, роста удельного веса накладных расходов все сложнее становится использовать традиционные подходы и инструменты управления затратами предприятий. Традиционные методы уже не справляются со своими задачами и вырабатывают неточную информацию, на основе которой принимаются неэффективные управленческие решения. С этим возникает потребность в изменении методик планирования, учета, анализа и контроля затрат. Необходимо выработать принципиально новые алгоритмы формирования управленческой информации, особенно это касается данных о себестоимости производимой продукции или услуг.

Существует одна достаточно серьезная проблема в традиционных системах учета затрат — это некорректное калькулирование себестоимости производимой продукции или услуг. Традиционный метод расчета себестоимости основывается на том, что все накладные расходы распределяются на объекты калькуляции пропорционально какому-либо одному фактору (заработной плате производственных рабочих, объему производства или продаж и др.) либо не относятся и вовсе на продукт и оплачиваются из валовой прибыли (система директ-костинг) [2].

В современных условиях при совершенствовании технологического производства и автоматизации процессов доля прямых расходов снижается при структурном увеличении накладных расходов. Более того, в некоторых отраслях экономики доля прямых расходов традиционно низкая (банковская сфера, страхование). В этих условиях общепризнанный подход к оценке затрат производства может давать значительную погрешность в определении уровня себестоимости продукции или услуг и, соответственно, оказать негативное влияние на объективность принимаемых управленческих решений относительно рентабельности производства.

В ситуации, когда доля накладных расходов превышает долю прямых, наиболее подходящим методом формирования себестоимости является процессно-ориентированный подход. Данный подход был разработан в теории и практике профессорами Гарвардского университета Р. Купером и Р. Капланом в конце 80-х годов прошлого века. В настоящее время в Западных странах данный подход находит все большее распространение во всех отраслях экономики.

Процессно-ориентированный подход к управлению затратами предлагает отойти от традиционного управления тем, что тратится — к тому, что делается, то есть сместить акценты с управления ресурсами к управлению операциями и процессами.

Принцип данного подхода заключается в углублении анализа причин возникновения затрат: расходы появляются потому, что предприятия выполняют операции, а операции в свою очередь имеют место, так как предприятия производят продукцию и услуги. Данный подход фактически переводит большую часть накладных расходов в разряд прямых.

Если эффективность бюджетирования зависит от адекватности системы управленческого учета и правильности получаемых данных, то выбор методики учета затрат является особенно важным для эффективного управления расходами на базе бюджетирования. Бюджет, построенный на традиционном механизме калькуляции, может дать значительную погрешность в оценке себестоимости, а также при планировании потребности в производственных ресурсах.

Решением данной проблемы может быть объединение технологии бюджетного управления затратами с процессно-ориентированным подходом к оценке затрат. На выходе такого единства будет система попроцессного бюджетирования, представляющая собой технологию бюджетного управления, построенную на информационной базе процессно-ориентированного управленческого учета затрат.

На основе изучения и обобщения разработок в области бюджетирования, управленческого учета и процессно-ориентированного метода предложена технология управления затратами на основе попроцессного бюджетирования. Технология бюджетирования, выполняющая функции планирования, контроля и мотивации, будучи дополненная современной методикой процессно-ориентированного учета затрат является новым инструментом контроля и планирования расходов.

Целостность технологии бюджетирования расходов и процессно-ориентированного подхода к оценке затрат позволило выработать методику управления затратами, которое наиболее оптимальным способом позволяет:

— точно спланировать потребность в ресурсах и затратах для достижения планового уровня деловой активности (объема производства и продаж);

— экономически обосновать плановые затраты на производство и сбыт продукции;

— выявить резервы использования ресурсов;

— эффективно контролировать выполнение бюджета расходов и достижения целевого финансового результата [6].

Методика попроцессного бюджетирования позволяет с максимальной точностью рассчитать потребность в ресурсах, а также путем сравнения с имеющимися ресурсами выявить области неэффективного их использования. При изменении планового объема производства и продаж данная методика позволяет правильно рассчитать потребность в ресурсах при новых внешних данных, реализуя при этом технологию «гибкого» бюджета.

Так как, попроцессное бюджетирование отличается от традиционного только методикой формирования плановых затрат, то данную технологию достаточно просто объединить с процедурами составления и анализа финансовых бюджетов (прогнозного баланса, бюджета капитальных вложений, бюджета движения денежных средств).

Единственным недостатком данной методики является ее организационная сложность и непонятная потребителю информация. Однако высокие затраты времени, человеческих и финансовых ресурсов неизбежно окупятся значительным повышением эффективности управления затратами, что приведет к снижению расходов и повышению рентабельности производства. Путем обучения персонала и методичной адаптации данной системы возможно эффективное внедрение данной методики в систему планирования и контроля затрат производства. Бюджетирование позволит вести эффективный контроль и мотивацию к достижению планового финансового результата.

Литература:

1. Васильева Л. С. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст]/Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. — М: Эксмо, 2007. — 368 с.
2. Введение в управленческий учет. Carana Corporation. // URL <http://www.carana.ru/Files/8costr.pdf>;
3. Карпов А. Е. Бюджетирование как инструмент управления [Текст]/А. Е. Карпов. — М.: «Результат и качество», 2007. — 531 с.
4. Медведева Е. В. Бухгалтерская модель управления по центрам ответственности на предприятиях сферы услуг [Текст]/Е. В. Медведева, Л. А. Насакина // Вестник ИНЖЭКОНА. Серия: Экономика. — 2009. — № 2. — Т. 29. — с. 127–133.
5. Насакина Л. А. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления предприятием в сфере услуг на основе бюджетирования [Текст]/Л. А. Насакина // Научное обозрение. — 2012. — № 2. — с. 422–432.
6. Насакина Л. А. Анализ бизнес-процессов как способ оценки целевых задач предприятия [Текст]/Л. А. Насакина // В мире научных открытий. — 2010. — № 4 (16). — с. 18–20.

Контроль в управленческой инфраструктуре экономических субъектов

Контроль налогообложения доходов на предприятиях, применяющих упрощенную систему налогообложения

Авакян Юлия Александровна, бухгалтер
ООО «Полиграфресурс» (г. Тольятти)

Упрощенная система налогообложения — это один из пяти функционирующих в РФ специальных налоговых режимов, уникален тем, что предоставляет право выбора, как самой системы налогообложения, так и ее объекта в виде:

- доходов;
- доходов, уменьшенных на величину расходов.

В первом случае применяется налоговая ставка в размере 6%, а во втором — 15% соответственно. [1]

НК РФ определен единый порядок учета доходов при упрощенной системе налогообложения, не зависит от того, какой организация выбрала объект налогообложения. Доходы наперед отражать непосредственно сразу, после того как они возникли. Организации при установлении объекта налогообложения учитывают доходы

от реализации (работ, услуг) и внереализационные доходы (прочие доходы) (ст. 346.15 НК РФ). Таким образом, доходы при упрощенной системе налогообложения признаются кассовым методом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ)

Целью контроля налогообложения доходов является установление соответствия порядка исчисления налогов и сборов при применении упрощенной системы налогообложения требованиям налогового законодательства. [11]

Исходя из цели же следуют задачи контроля налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения (рис. 1).

При проведении контроля налогообложения с бюджетом при упрощенной системе налогообложения можно руководствоваться методикой для регламентации аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопут-

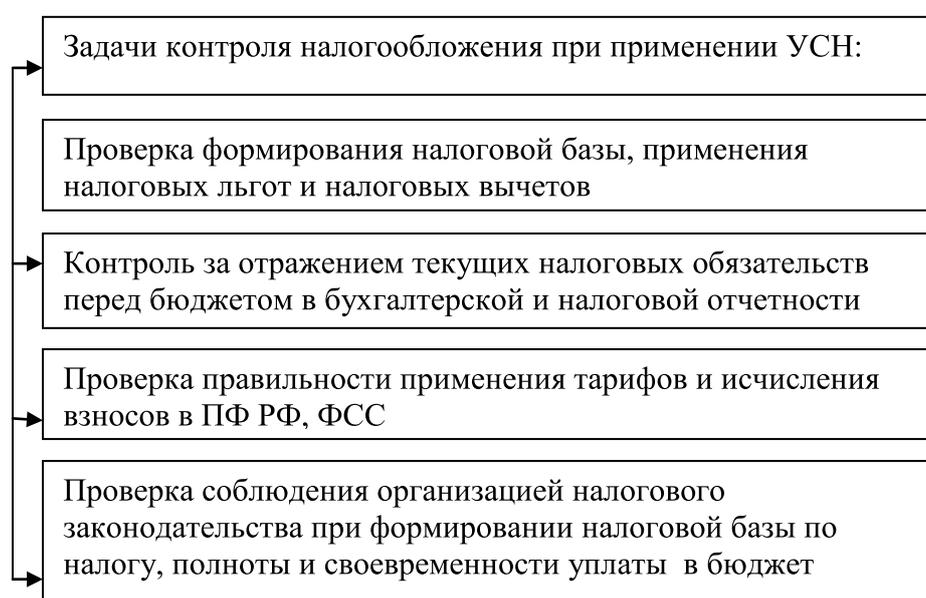


Рис. 1. Задачи контроля налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения

ствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». [5]

Проведение работ по контролю налогообложения доходов при упрощенной системе налогообложения может включать несколько этапов, в частности это:

- 1) проверка соблюдения положений учетной политики организации;
- 2) оценка системы учета и внутреннего контроля;
- 3) предварительная оценка системы налогообложения в виде УСН экономического субъекта;
- 4) правомерность применения экономическим субъектом упрощенной системы налогообложения;
- 5) соблюдение экономическим субъектом срока подачи уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.13 НК РФ);
- 6) соблюдение экономическим субъектом ограничений, установленных п. 4 ст. 346.13 НК РФ;
- 7) проверка предмета правильности определения доходов и расходов;
- 8) проверка правильности исчисления налоговой базы по единому налогу;
- 9) проверка правомерности уменьшения налоговой базы на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (для налогоплательщиков с объектом налогообложения «доходы минус расходы»);
- 10) проверка соблюдения налогового и отчетного периода;
- 11) проверка обоснованности применения налоговых ставок в зависимости от выбранного объекта налогообложения;
- 12) проверка правильности определения убытка, уменьшающего налоговую базу по единому налогу;
- 13) проверка правильности уплаты минимального налога;
- 14) проверка порядка исчисления;
- 15) правомерность уменьшения суммы единого налога, подлежащего уплате за отчетный (налоговый) период на сумму исчисленных и уплаченных за этот же период на всех основаниях страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на сумму уплаченных работ-

никам из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности;

16) проверка верности исчисления и уплаты налогов, от которых в соответствии с п. 2 ст. 346.11 экономический субъект, не освобожден;

17) проверка правильности заполнения и регистрации Книги учета доходов и расходов организаций и ИП, применяющих упрощенную систему налогообложения;

18) проверка правильности заполнения и представления финансовой отчетности и налоговых деклараций;

19) проверка правильности ведения бухгалтерского учета.

С 2013 года для всех компании, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме. Такое требование нового Федерального закона от 6 декабря 2011 года №402 — ФЗ «О бухгалтерском учете» [7]. И, начиная с отчетности за 2013 году, обязаны предоставлять годовой бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах по укрупненным статьям и приложения к ним. Но стоит отметить, что предприниматели на упрощенной системе налогообложения по-прежнему не должны вести бухгалтерский учет.

Рассмотрим особенности организации учета доходов в условиях упрощенной системы налогообложения и расчет единого налога на примере ООО «Полиграфресурс».

ООО «Полиграфресурс» не применяло общий режим налогообложения. На основании, поданного в налоговый орган, заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения и полученного сообщения о возможности его применения предприятие с момента регистрации перешло на упрощенную систему налогообложения, установленную главой 26.2 НК РФ. В качестве объекта налогообложения были приняты доходы по ставке 6%.

ООО «Полиграфресурс» ведет бухгалтерский учет всех доходов и в налоговом учете отражаются только операции, определяющие доход организации.

Информация обо всех доходах содержится в Книге учета доходов предприятия за 2013 год и имеет следующий вид (Таблица 1).

Таблица 1. Книга учета доходов за 2013 год

I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за I квартал			332407–26	
Итого за 1 полугодие 2013 г.			488779–16	
Итого за 9 месяцев 2013 г.			797996	
Итого за 2013 г.			957428	

Таблица 2. Доход, полученный ООО «Полиграфресурс» за 2012–2013 годы нарастающим итогом

Год/доход	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
2012	251300	403515	593937	719954
2013	332407–26	488779–16	797996	957428

Таблица 3. Начисление авансовых платежей по налогу УСН

Год	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
2012	15078	9133	11425	7561
2013	9980	19480	29747	–1024

Проанализировав Книгу учета доходов предприятия, мы видим, что доходы ООО «Полиграфресурс» за 2013 год составили 957428 руб.

Расходы в анализируемом периоде в целом остаются неизменными и составляют 659804 руб.

Произведем расчет платежа по упрощенной системе налогообложения по данным 2013 года.

Рассчитаем сумму налога, подлежащего уплате в бюджет:

доходы * 6% = 957428 * 6% = 57446 — начислены взносы (не более 50%) = 28723 руб.

В 2013 г. в ООО «Полиграфресурс» в качестве объекта налогообложения были выбраны доходы, что привело к следующим показателям деятельности организации:

Размер дохода от полиграфической деятельности — 957428 руб.;

Общая величина расходов — 659804 руб.;

Налогооблагаемая база (доходы) — 957428 руб.;

Ставка налога — 6% (так как объектом налогообложения являются доходы; равна для всех организаций — в независимости от организационно-правовых форм и видов их деятельности);

Исчисленная сумма налога — 957428 * 6% = 57446 руб.;

В соответствии со ст. 346.21 п. 3 НК РФ сумма налога, исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов, уплачиваемых за этот период времени, но не более чем на 50% (указанное ограничение не распространяется на ИП, не производящих выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года) — 57446 * 50% = 28723;

Сумма налога к уплате = 28723 руб.

Но, так как сумма авансовых платежей за 9 месяцев, согласно налоговой декларации составила 29747 руб.

(Стр. 050), то у нас имеет место сумма налога к уменьшению в размере 1024 руб. (Стр. 070)

Согласно данным бухгалтерской отчетности за 2012–2013 года доля выручки от реализации возросла, соответственно и налоговая нагрузка выросла на предприятии.

Как видно из ниже приведенных данных (Таблица 2), сумма выручки значительно возросла.

Данная таблица показывает, что доходы в отчетном году выросли по сравнению с предыдущим, что указывает на положительную динамику. Процент роста составил за год 32,98%, что довольно-таки не плохой показатель для организации, относящейся к малому бизнесу, с численностью менее 100 человек. Вместе с ростом прибыльности организации, возросла и налоговая нагрузка (Таблица 3)

Можно заключить, что налоговая нагрузка выросла в 2013 году по сравнению с 2012 годом. Суммы начисленных авансовых платежей по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, выросли, но это и закономерно, поскольку доходы организации так же увеличились за 2013 год.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что под контролем налогообложения расчетов с бюджетом при применении упрощенной системы налогообложения понимается выполнение задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным главой 26.2 НК РФ, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (минимального налога) и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды, установленных в соответствии с законодательством для экономических субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон № 117-ФЗ (в редакции от 30.01.2014)// КонсультантПлюс, 2014

2. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности. [Электронный ресурс]: федер. закон № -307-ФЗ: принят Гос. Думой РФ от 30.12.2008 (в редакции от 23.07.2013г)//КонсультантПлюс, 2014
3. Российская Федерация. Постановление. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: №696: утв. Правительством РФ от 23.09. 2002 (в редакции от 22.12.2011 г.) //КонсультантПлюс, 2014
4. Российская Федерация. Законы. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс]: федер. закон N 212-ФЗ: принят ГД ФС РФ от 24.07.2009 (в редакции от 28.12.2013) //КонсультантПлюс, 2014
5. Российская Федерация. Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами. [Электронный ресурс]: Одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11 июля 2000 г. //КонсультантПлюс, 2014
6. Российская Федерация. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина РФ от 22 октября 2012 г. № 135н//КонсультантПлюс, 2014
7. Российская Федерация. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядка ее заполнения [Электронный ресурс]: утв. Приказом Минфина РФ от 22.06.2009 №58н (в редакции от 20.08.2012 N 8116/12)// КонсультантПлюс, 2014
8. Прохорова Н.А. О необходимости экономико-юридических познаний при различных формах контроля [Текст]/Н. А. Прохорова, И. А. Соколова. // Вестник СамГУПС. — 2010. — №4. — с. 75–76.
9. Прохорова Н.А. Проблемы взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета [Текст]/Н.А. Прохорова, И.А. Соколова //Сборник научных трудов Sworld. — 2011. — Т. 10. — №3. — с. 50–58.

Методика аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики

Адушева Анастасия Юрьевна, ассистент

ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти);

Насакина Лилия Аркадьевна, кандидат экономических наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти);

В условиях рынка хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию, формируемую в системе бухгалтерского учета. Достоверность такой информации подтверждается независимым аудитором.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, аудиторская проверка

Собственники, и прежде всего, коллективные собственники — акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов. Аудиторские проверки необходимы государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1) возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

2) зависимость последствий принятых решений (а они могут быть весьма значительны) от качества информации;

3) необходимость специальных знаний для проверки информации;

4) частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующие подготовку, квали-

фикацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

Наличие достоверной информации, подтвержденной независимыми аудиторами, позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Следует отметить, что к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, относятся оценка соответствия бухгалтерского учета и учетной политики предприятия действующему законодательству. В связи с этим, проверка организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия является объектом проверки на всех этапах аудита бухгалтерской отчетности — от планирования до формирования заключения.

Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики предусматривает:

1. рассмотрение основ организации бухгалтерского учета на предприятии и их оценка;

2. изучение методики аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики.

При разработке плана аудиторской проверки системы бухгалтерского учета необходимо учитывать:

— общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность предприятия;

— особенности деятельности предприятия, его финансовое состояние, требования к финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;

— общий уровень компетентности руководства;

— учетную политику, принятую предприятием, и ее изменения;

— влияние нормативно-правовых актов на организацию бухгалтерского учета;

— ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;

— существование подразделения внутреннего аудита и возможное влияние результатов его работы на процедуры внешнего аудита и т. д.

Заключительным этапом процесса планирования является разработка и документальное оформление программы аудита системы бухгалтерского учета, которая более детально определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Таким образом, программа является более подробным развитием плана аудиторской проверки для полного сбора информации, достаточно для составления обоснованного и объективного заключения о системе бухгалтерского учета предприятия. Программа аудита включает набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку системы бухгалтерского учета, и должна быть подробно проработана с тем, чтобы одновременно являться руководством при выполнении задания, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Аудиторскую программу целесообразно составлять в виде программы тестов и аудиторских процедур по существу. Программа тестов представляет собой перечень вопросов для сбора информации о функционировании системы бухгалтерского учета. Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку достоверности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам.

Аудитор в ходе планирования и непосредственного проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета проверяемого предприятия. С этой целью уже на стадии планирования аудитору необходимо предварительно оценить систему бухгалтерского учета, для этого изучению, анализу и оценке подвергаются самые существенные стороны деятельности предприятия и факторы, определяющие условия его функционирования (таблица 1). И основываясь на том, как осуществляется учет и контроль на этих самых больших и ответственных участках, аудитор формирует свое мнение о состоянии системы бухгалтерского учета в целом.

На стадии планирования руководитель аудиторской проверки разрабатывает аудиторские процедуры, позволяющие провести анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и других показателей (особенно их необычных отклонений от ожидаемых значений), а также выяснить причины их искажений.

В таблице 2 представлены аудиторские процедуры по трем рассмотренным источникам: ФСПАД №5 [2], учебник «Аудит» Р.П. Булыги [3] и статья С.М. Бычковой [4].

Как видно из таблицы 2, авторы вносят некую неопределенность в понимании аудиторских процедур. Так, Р.П. Булыга не выделяет такую аудиторскую процедуру как наблюдение, а С.М. Бычкова такую как тесты средств внутреннего контроля, хотя эти процедуры предусмотрены в ФСПАД №5. Кроме того авторы приводят разновидности аудиторских процедур неуказанных в Стандарте.

При аудите системы бухгалтерского учета необходимо проверять:

— имеются ли должностные инструкции на каждого работника бухгалтерии;

— есть ли график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ;

— назначены ли приказом материально-ответственные лица и заключены ли с ними договоры о полной индивидуальной и материальной ответственности;

— соответствие методических вопросов учетной политики действующему законодательству;

— соблюдается ли в течение отчетного года принятая учетная политика отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

— полноту отражения в учете за отчетный период (месяц, квартал, год) всех хозяйственных операций, осуществленных в этот период;

Таблица 1. **Примерный перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица**

Факторы, влияющие на построение системы бухгалтерского учета	Критерии оценки факторов
1. Общие экономические факторы	<p>общий уровень развития экономики; процентные ставки и наличие финансовых ресурсов; инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты; политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого аудируемое лицо, его филиалы и представительства ведут деятельность; курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля.</p>
2. Особенности отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица	<p>рынок и конкуренция в отрасли; цикличная или сезонная деятельность; изменения в технологии производства; коммерческий риск; сокращение или расширение деятельности; неблагоприятные условия деятельности; экономические показатели в отрасли; проблемы отрасли и отраслевые особенности бухгалтерского учета; экологические требования и проблемы; требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица; доступность и стоимость энергоресурсов; особенности деятельности.</p>
3. Управление и структура собственности аудируемого лица	<p>корпоративная и организационная структура; акционеры и их аффилированные; структура капитала; цели, принципы, стратегические планы руководства; приобретения организаций, реорганизация аудируемого лица или ликвидация отдельных видов деятельности; источники и методы финансирования; совет директоров; руководители; наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита; отношение руководства аудируемого лица к системе внутреннего контроля.</p>
4. Продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность аудируемого лица	<p>характер деятельности; местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений; характеристика персонала; рынки сбыта продукции или предоставления услуг; поставщики товаров и услуг; товарно-материальные запасы; лицензии, патенты; основные виды расходов; научные исследования и разработки; активы, обязательства и операции в иностранной валюте — по типам валюты; действующие информационные системы; особенности полученных займов.</p>
5. Особенности законодательства	<p>требования нормативных правовых актов, применяемых в процессе деятельности аудируемого лица, в том числе в сфере налогообложения; требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности; требования к аудиторскому заключению; возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности.</p>

Таблица 2. Аудиторские процедуры

Наименование аудиторской процедуры	ФПСАД №5	Точка зрения Р. П. Булыги	Точка зрения С. М. Бычковой
Тесты средств внутреннего контроля	+	+	
Инспектирование	+	+	+
Наблюдение	+		+
Запрос	+	+	+
Подтверждение	+	+	+
Пересчет	+	+	+
Аналитические процедуры	+	+	+
Инвентаризация		+	
Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций		+	
Устный опрос		+	
Проверка документов (сканирование)		+	
Прослеживание		+	
Подготовка альтернативного баланса		+	
Повторное проведение			+

— проведена ли инвентаризация имущества и обязательств, правильно ли оформлены ее результаты;

— правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

— наличие приказа об учетной политике и ее соответствие действующему законодательству и специфике деятельности предприятия;

— применяемую форму бухгалтерского учета, ее соответствие форме учета, утвержденной в установленном порядке;

— соответствие структуры и штата бухгалтерии объему совершаемых операций.

Аудит организации бухгалтерского учета начинается с того, что проверяется функционирование фактической формы учета и степень ее полноты и достаточности. Проверяется наличие должностных инструкций для всех работников бухгалтерии, рабочего плана счетов, приказов о назначении материально-ответственных лиц, порядок проведения инвентаризаций.

Целью ознакомления с учетной политикой является изучение и оценка основных принципов организации бухгалтерского учета и документооборота, закрепленных в принятой организацией учетной политике.

Информационной базой для ознакомления с содержанием организации бухгалтерского учета и учетной политики на предприятии являются:

- приказ (распоряжение и т.п.) об учетной политике проверяемой организации;

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;

- утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике

проверяемой организации;

- пояснительная записка, которая раскрывает сведения, относящиеся к учетной политике организации, избранные при формировании учетной политике отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета;

- изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным;

- дополнительные данные о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, прекращении операций, аффилированных лицах, прибыли, приходящейся на одну акцию.

При проведении проверки необходимо установить:

- наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;

- соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;

- последовательность применения учетной политики;

- наличие способов учета, отличных от установленных нормативными документами, но позволяющих организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты;

- полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;

- соблюдение учетной политики.

По результатам проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики формулируется вывод о соответствии системы бухгалтерского учета масштабам деятельности организации и адекватности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций и достоверности формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетностями.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон № 307-ФЗ: принят ФС ГД РФ 30 декабря 2008 г. // «КонсультантПлюс».
2. Российская Федерация. Постановления. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» правило (стандарт) «Аудиторские доказательства» [Электронный ресурс]: №5: утв. Правительством РФ от 23 сентября 2002 г. N 696.
3. Булыга Р. П. Аудит [Текст]: учебник/Р. П. Булыга. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 431 с.
4. Бычкова С. М. Стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств [Электронный ресурс]/С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // МСФО и МСА в кредитной организации. — 2010. №2 // «КонсультантПлюс».

Интегрированная информационная система внутреннего контроля

Буцыкова Дарья Сергеевна, бухгалтер ООО «Саха-Белком» (г. Тольятти);
Куруц Юлия, менеджер по логистике, Winalite Hungary Kft, (г. Будапешт, Венгрия)

Эффективность функционирования внутреннего контроля как функции системы управления деятельностью организации зависит от надлежащей системы учетно-аналитического обеспечения этого процесса, т. е. от наличия объективной, оперативной, достоверной и качественной информации.

В статье определена структура информационной модели, объединяющей все элементы учетной системы, исследованы варианты построения системы информационных потоков по внешнеэкономической деятельности российских организаций. Сделан вывод о необходимости создания интегрированной информационной системы внутреннего контроля, вызванной спецификой и особенностями функционирования учетно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности в России, выработаны принципы ее создания.

Развитие рыночной экономики в качестве приоритета выдвинуло соблюдение интересов собственников, инвесторов, пайщиков и акционеров. В связи с этим возрастает влияние контроля за всеми видами производственной и финансовой деятельности организации, а к самому контролю предъявляются все более жесткие и качественно новые требования. При этом особое внимание уделяется внутреннему контролю как важнейшей функции системы управления, обеспечивающему эффективное функционирование хозяйствующего субъекта.

Выход российских предприятий на международный рынок потребовал соблюдения международных правил торговли и обострил необходимость внедрения понятной зарубежным инвесторам и контрагентам системы внутреннего контроля.

Эффективность функционирования внутреннего контроля в организациях зависит от надлежащей системы учетно-аналитического обеспечения этого процесса, т. е. формирования объективной, оперативной, достоверной и качественной информации. Говоря о качественном ин-

формационном обеспечении внутреннего контроля, следует подразумевать, что вся необходимая для контроля информация должна поступать в соответствующее место в нужное время и с необходимой степенью точности и сжатия. [4]

Информационные системы должны способствовать следующему:

— выявлению отклонений от намеченных показателей и принятию в связи с этим оперативных управленческих решений;

— своевременному внесению необходимых корректив в процесс управления с учетом изменений условий внешней и внутренней среды;

— осуществлению систематического контроля за деятельностью всех подразделений предприятия на всех этапах ее осуществления.

Решение перечисленных задач должно способствовать усилению оперативности контроля и его централизации, т. е. повышению уровня управления организацией в целом.

Именно отсутствие надлежащего информационного обеспечения внутреннего контроля стало одной из основных причин ухудшения финансового положения и частую банкротства многих российских предприятий. Так, по оценкам экспертов, среди обанкротившихся фирм 38% убыточных предприятий, а остальные 62% — рентабельные.

Банкротство рентабельных предприятий эксперты связывают с отсутствием возможности руководства надлежащим образом отреагировать на непредвиденные изменения в хозяйственной деятельности и принять своевременные управленческие решения ввиду отсутствия надлежащего информационного обеспечения внутреннего контроля.

Контрольная деятельность — это совокупная регламентированная деятельность субъектов внутреннего

контроля с применением соответствующих технических средств и технологий, заключающаяся в реализации программ внутреннего контроля на основе используемой методологии. Такая деятельность должна быть информационно обеспечена [5].

Под информационным обеспечением традиционно понимается система сбора и накопления сведений с целью последующего их преобразования в достоверную экономическую информацию для удовлетворения информационных потребностей пользователей. При этом весь процесс информационного обеспечения следует разделить на следующие этапы:

— выявление потребности в информации (какая информация нужна, в какие сроки, какому получателю, с какой точностью и с какими временными интервалами);

— сбор и обработка информации (отбор и определение внутренних и внешних информационных источников, учет затрат на информацию и пользы от ее получения, сжатие, объединение, связь или детализация информации);

— передача информации и ее толкование (выбор формы подачи информации (графики, таблицы, формулы), толкование чисел и показателей (раскрытие причинно-следственных связей, разработка вариантов действий, мероприятий);

— хранение информации и ее дальнейшая рациональная обработка.

Контрольный аспект бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования все более приобретает не государственную, а внутреннюю направленность, связанную с необходимостью поиска и мобилизации внутренних резервов повышения эффективности деятельности организации. От качества предоставляемой информации зависит своевременность и качество принятых управленческих решений и их последствий.

В результате исследования состояния информационного обеспечения внутреннего контроля установлено, что при его недостаточности решение задач контроля в полном объеме затрудняется. Поэтому для обеспечения качественного внутреннего контроля менеджерам всех уровней необходимо уделять должное внимание проблемам его информационного обеспечения [2].

Для решения данной проблемы целесообразно построение информационной модели, объединяющей все элементы учетной системы внешнеторговой деятельности и содержащей следующие сведения:

— об объекте управления (внешнеторговой деятельности);

— о внешней среде;

— о самой системе управления.

По содержанию информационная модель должна адекватно и с необходимой полнотой отображать состояние объекта управления и окружающей среды. По количеству она должна обеспечивать оптимальный баланс информации, циркулирующей в системе управления (исключать дефицит или избыток информации). И наконец, по форме

и композиции — должна соответствовать задачам, поставленным пользователями информации.

Информационная модель, построенная с учетом этих требований, позволит оперативно перерабатывать информацию, принимать решения, осуществлять управляющие воздействия и, в конечном счете, обеспечивать оперативное и точное выполнение учетной системой предписанных ей функций. Кроме того, данная модель позволяет учесть особенность внутреннего контроля, состоящую в двойственной его роли в процессе управления организацией.

В результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности для работника таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи и взаимодействия с контролем. Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной. Поэтому теоретически, рассматривая каждую стадию как отдельный элемент процесса управления, можно допустить, что элемент контроля присутствует на каждой стадии.

Информационная модель состоит из трех объектов: источника информации; потребителя информации; передающей среды.

В условиях глобализации требования к российским организациям с иностранным акционерным капиталом, занимающимся внешнеэкономической деятельностью, ужесточаются в отношении ведения управленческого учета по МСФО. Поэтому подобные российские компании нацелены на построение информационной учетной системы в соответствии с международными корпоративными стандартами, но с соблюдением требований российского бухгалтерского и налогового законодательства. Так как существенные изменения основных корпоративных бизнес-процессов не предусмотрены, российским компаниям в ходе построения информационной системы приходится анализировать соответствующие российские нормативные документы и оценивать бухгалтерские и налоговые риски [3].

Выделим основные принципы построения интегрированной информационной системы:

— принцип централизации деятельности бухгалтерской службы (один поток информации на входе и несколько потоков на выходе). В силу того, что хозяйствующий субъект, осуществляющий внешнеторговую деятельность, одновременно ведет учет в нескольких форматах (российском (финансовый, налоговый и управленческий) и международном), подразумевается, что данный принцип будет действовать во всех подсистемах и форматах учета. Реализация данного принципа требует создания дифференцированных учетных регистров, которые должны заполняться при отражении внешнеторговых операций в системе. Данный вариант построения информационных потоков подразумевает существование только одного учетного регистра на этапе первичной регистрации

хозяйственных операций. На основе созданных регистров управленческого учета будут формироваться регистры бухгалтерского и налогового учета для последующего представления отчетности в различных разрезах;

— принцип многовариантности стандартов ведения управленческого учета, планирования, анализа и контроля. В настоящее время на многих предприятиях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, проводится активная работа по стандартизации бизнес-процессов в целом. Это касается и разработки стандарта управленческого учета: выделения финансово-хозяйственной ответственности, структуры бюджетов, регламентов бюджетирования, финансово-экономического анализа, учетной политики и др. После появления такого стандарта возникает потребность ведения управленческого учета в единой информационной базе;

— принцип соблюдения правил и стандартов учета. При построении интегрированной информационной системы управленческий и налоговый учет не должны зависеть от бухгалтерского учета, так как они выполняют разные функции, но поскольку последний является одним из инструментов управленческого и налогового учета, нельзя игнорировать основные положения бухгалтерского финансового учета.

Процесс формирования интегрированной информационной системы необходимо разделить на два уровня:

- интеграцию на уровне методологии и техники учета;
- интеграцию на уровне автоматизации учета.

Интеграция на уровне методологии и техники учета реализуется через разработку подсистем учета, функционирующих на базе нормативно-законодательных актов, учетной политики, должностных инструкций и различных регламентных документов хозяйствующего субъекта. Интеграция на уровне автоматизации в настоящее время решается многими программными продуктами [1].

Литература:

1. Крикунов А. В. Аудиторская, отчетность и контроль качества. Учебное пособие для вузов/ — Финансовая газета, 2012. — деятельность в Российской Федерации: законодательная и нормативная база, аттестация, лицензирование 272 с.
2. Парамонова Л. А. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций [Текст] Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. № 4.
3. Парамонова Л. А. Внутренний контроль в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта и его концептуально-правовые основы [Текст] Вестник СамГУПС. 2009. Т. 2. № 6.
4. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль// изд. Дело и Сервис 2010 г. — 224 с.
5. Соколов Б. Организация служб внутреннего аудита [Текст]/Б. Соколов // Аудит и налогообложение. — 2009. — № 1. — с. 25–30.

Следует отметить, что для организации внутреннего контроля в современных условиях существенная роль отводится применению высокоэффективных информационных систем, основанных на новейших программно-технических средствах автоматизированной обработки данных, обеспечивающих получение всех видов информации: нормативно-правовой; научно-методической; справочной; плановой; учетной; аналитической; контрольной и др.

В связи с этим автоматизированные информационные системы должны иметь широкую базу сбора данных, возможность аккумулировать и анализировать огромные объемы информации, оперативно и точно передавать данные по назначению, обеспечивая их защиту от несанкционированного доступа.

Таким образом, информационному обеспечению принадлежит исключительно важная роль в успешной реализации функций внутреннего контроля. Развитие информационного обеспечения является сегодня, с одной стороны, объективно необходимой предпосылкой, с другой — условием для становления и совершенствования внутреннего контроля. От того, как организованы сбор, обработка, распределение информации в целях обеспечения процесса принятия решений, в значительной мере зависят результативность внутреннего контроля, а также эффективность управления в целом.

Применение предложенной модели формирования интегрированного информационного обеспечения с использованием возможностей финансового и управленческого учета будет способствовать оптимизации внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов и повысит его эффективность, позволит организации минимизировать риски нарушения таможенного, валютного и налогового законодательства и финансовые потери, связанные с ними.

Мониторинг состояния расчетов с контрагентами

Воробьева Екатерина Николаевна, бухгалтер
ООО «ЛГК Агро» (г. Тольятти)

В данной статье освещается проблема организации внутреннего контроля состояния расчетов с контрагентами. Проведена оценка преимуществ и недостатков внутреннего контроля, определены возможности его организации и предложен план проведения внутреннего аудита расчетов с контрагентами.

Ключевые слова: *внутренний аудит, внутренний контроль, аудит расчетов, расчеты с контрагентами.*

В современных условиях, когда хозяйственным субъектам приходится осуществлять их деятельность в обстановке все более обостряющейся конкурентной среды, расчеты с контрагентами приобретают особый характер и являются одним из ключевых элементов в вопросах выживания предприятий. От состояния расчетов с контрагентами во многом зависит устойчивость финансового положения предприятий, эффективность их функционирования и перспективы дальнейшего развития. Расчеты с контрагентами, под которыми принято понимать в основном расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, всегда были предметом пристального внимания со стороны руководства организаций. В связи с этим очевидна потребность предприятий не только в обеспечении надлежащего учета и контроля расчетов, но и в осуществлении эффективного внутреннего контроля деятельности сотрудников, занимающихся учетом расчетов, и менеджеров, принимающих способные повлиять на состояние расчетов решения.

Внутренний контроль в общем виде подразумевает совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности. Внутренний контроль включает организованные внутри экономического субъекта и его силами надзор и проверку соблюдения требований законодательства, точности и полноты документации бухгалтерского учета, своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности, предотвращения ошибок и искажений, исполнения приказов и распоряжений [5]. В настоящее время на многих предприятиях внутренний контроль состояния расчетов с контрагентами обеспечивается путем распределения функций между отделами организаций; выделения лиц, ответственных за проверку выполнения условий договоров и ведение учета расчетов; формирования системы подотчетности; функционирования ревизионной комиссии в качестве органа контроля финансово-хозяйственной деятельности организации. Все это, несомненно, дает в определенной мере положительный результат, однако наличие миллионов сомнительных и безнадежных долгов в хозяйственной деятельности предприятий ставит под сомнение эффективность таких мероприятий и подчеркивает актуальность поиска новых путей решения данной проблемы.

Актуальным является вопрос о том, следует ли организовывать внутренний аудит на предприятии, если уже

имеется ревизионная комиссия. Позволит ли внутренний аудит повысить эффективность системы внутреннего контроля в целом и по отдельным его направлениям? Аудит представляет собой современную углубленную, наиболее зрелую форму финансового контроля, как негосударственного (коммерческого), так и государственного. Аудит — форма финансового контроля, обеспечивающая комплексную целевую оценку результатов деятельности подконтрольного субъекта, подразумевающая формирование общего мнения и ответственность контролера (аудитора) и публичность результатов [6].

Несмотря на выполнение ряда сходных функций внутреннего аудита и ревизия — разные формы внутреннего контроля, в определенной мере дополняющие друг друга. Основная цель и фактическое содержание деятельности ревизионной комиссии являются более узкими, чем функции и полномочия внутреннего аудита, и заключаются лишь в осуществлении контроля соответствия финансово-хозяйственной деятельности организации требованиям российского законодательства. Именно отдел внутреннего аудита является структурой, способной выполнять функции контроля подготовки объективной финансовой информации, оценки эффективности системы внутреннего контроля, выявления и управления рисками, поскольку внутренние аудиторы способны выполнять значительный объем контрольных функций, возложенных на руководство организации [1]. Немаловажно и то, что отделы внутреннего аудита используются на предприятиях в подавляющем большинстве стран и на практике подтверждают свою эффективность. Необходимость внутреннего аудита вытекает из проблем, связанных с «эффектом масштаба». В экономике понятие «эффект масштаба» означает, что, во-первых, по мере роста масштаба производства организация достигает снижения издержек за счет действия ряда факторов (это — положительный эффект масштаба); во-вторых, параллельно существует отрицательный эффект масштаба, который заключается в определенных управленческих трудностях, связанных с координированием и контролированием деятельности крупной организации [2]. Особенно важен внутренний аудит в том случае, если компания имеет территориально разбросанные филиалы или подразделения, в которых местное руководство принимает самостоятельные решения, а центральному руководству необходима достоверная информация об их деятельности для осуществления контроля и оценки принятых решений в целом. Многоуровневый

аппарат управления создает проблемы обмена информацией, координации решений, увеличивает вероятность принятия различными звеньями управления решений, противоречащих друг другу. Затрудняется контроль различных звеньев управления со стороны центрального руководства, что повышает риск ошибок и злоупотреблений персонала. Внутренние аудиторы способны помочь менеджерам обеспечить защиту от ошибок и злоупотреблений, определить «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления и выявить те принципы управления, которые были нарушены. Все эти действия дополняются обсуждением проблем с высшими органами управления компании, нужды и предложения которых и определяют процедуры внутреннего аудита (внутренние аудиторы должны обеспечить управляющих любой информацией, касающейся компетенции этих специалистов). Таким образом, возможно использование услуг внутренних аудиторов как дополнительных ресурсов, помогающих органам управления осуществлять их функции по управлению компанией.

Основной целью организации внутреннего аудита на предприятии является снижение возникающих по различным причинам финансовых потерь. В условиях рынка потери неизбежны, но их необходимо свести к минимуму. Для этого необходимо организовать эффективный контроль, предотвращающий потери и на стадии планирования, и при осуществлении текущей деятельности. Внутренний аудит в современных условиях является наиболее действенной формой внутреннего контроля. Чем более эффективен внутренний аудит, чем выше результат его действия, тем меньше потерь несет предприятие [2].

В абсолютном выражении результат действия внутреннего аудита представляет собой сумму экономии потерь, возникающую в связи с функционированием компании. Однако для создания внутреннего аудита требуются определенные затраты. Без учета инвестиций в создание внутреннего аудита экономия предприятия от его внедрения представляет собой разность между результатом функционирования внутреннего аудита и стоимостью функционирования отдела внутреннего аудита. Очевидно, что внутренний аудит принесет выгоду только в том случае, если результат функционирования отдела внутреннего аудита будет превышать его стоимость.

С точки зрения влияния риска на финансовое положение предприятия действие внутреннего аудита проявляется в виде снижения суммы убытка от наступившего рискованного события при условии срабатывания защиты. Эффективность деятельности отдела внутреннего аудита определяется показателями: вероятность обнаружения ошибок; степень защиты. Показатель степени защиты представляет собой долю снижения убытка, которая достигается в результате обнаружения ошибок в компании внутренними аудиторами. При осуществлении контроля состояния расчетов с поставщиками и заказчиками основными рисками являются:

- закупки у ненадежного поставщика и (или) по завышенной цене;
- несанкционированные закупки, оплата несуществующих обязательств;
- учет счетов поставщиков, в то время как поставки фактически не были произведены;
- возникновение безнадежной дебиторской задолженности в результате принятия решения о работе с некредитоспособным покупателем;
- совершение сделок с неплатежеспособным покупателем;
- существенное искажение финансовой отчетности если резерв под сомнительную задолженность создан неверно.

Таким образом, основным критерием повышения эффективности контроля состояния расчетов с контрагентами является снижение потерь, связанных с возникновением сомнительных и безнадежных долгов.

Возможность снижения потерь, связанных с осуществлением расчетов с контрагентами, несомненно, подчеркивает необходимость создания служб внутреннего аудита, однако практическая реализация подобного проекта в отечественной практике сталкивается с определенными трудностями [5]. Среди общих постановочных проблем следует выделить недостаток теоретических разработок в области внутреннего аудита, отсутствие стандартизации внутреннего аудита, без чего трудно добиться эффективной аудиторской деятельности внутри предприятий.

Создание отдела внутреннего аудита в компании — весьма сложный процесс, требующий решения ряда методологических и организационно-технических проблем [3]. На службу внутреннего аудита следует возложить следующие функции:

- проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;
- проверка бухгалтерской и оперативной информации, изучение отдельных статей отчетности, включая детальную проверку операций, остатков по счетам;
- проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства;
- проверка деятельности различных звеньев управления;
- оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях;
- проверка наличия и состояния имущества и обязательств;
- оценка используемого программного обеспечения;
- специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Чтобы работа службы внутреннего аудита была эффективной, необходимо обеспечить ее независимость в структуре управления предприятия от руководителей проверяемых филиалов и структурных подразделений. В идеальном варианте служба внутреннего аудита должна подчиняться только назначившему ее высшему руководству [4].

Для осуществления внутреннего аудита расчетов с поставщиками и заказчиками предприятиям следует использовать единую методику, которая будет определять порядок и сроки ее проведения, а также приемы и процедуры, применяемые при проверке.

Внутренний аудит расчетов с поставщиками и заказчиками в целях осуществления оперативного контроля и управления желательно проводить не реже чем два раза в год. Кроме того, следует проводить внеплановые проверки, уделяя особое внимание случаям подозрения в злоупотреблениях.

В план мероприятий внутреннего аудита расчетов рекомендуется включить:

- проверку соответствия заключаемых с контрагентами договоров требованиям законодательства и конкретным обстоятельствам осуществляемых операций;
- инвентаризацию (взаимную сверку) расчетов;
- аудит организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- аудит состояния задолженности перед поставщиками и подрядчиками;
- проверку правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- проверку соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками данным сводного (синтетического) учета;
- проверку организации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Аудит расчетов с покупателями и заказчиками следует проводить в порядке, аналогичном осуществлению аудита расчетов организации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками [2].

Для реализации предлагаемого плана проверки необходимо проведение следующих аудиторских процедур:

- проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования товарно-материальных ценностей, принятия к учету работ, услуг;
- проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья и материалов, оказания услуг;

- проверка законности первичной учетной документации;
- проверка соблюдения графика документооборота;
- проверка точности регистрации документа в учетных регистрах;
- проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации;
- проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности;
- проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадежной ко взысканию;
- проверка расчетов по неотфактурованным поставкам;
- проверка расчетов по выданным обеспечениям исполнения обязательств;
- проверка расчетов по коммерческим кредитам;
- проверка расчетов по претензиям;
- проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

Процедуры по контролю состояния дебиторской задолженности необходимы в основном для аналитических целей и предназначены для анализа и улучшения ликвидности предприятия, уменьшения риска возникновения безнадежных долгов, а также для снижения уровня просроченной дебиторской задолженности, обеспечения своевременно притока денежных средств.

В соответствии с целью и задачами каждой отдельной проверки внутренние аудиторы должны самостоятельно определять набор применяемых процедур исходя из потребностей в части контрольной информации. Это позволит избежать тотального контроля отдельных операций, снизить расходы на проведение проверок, обеспечивая получение разумных гарантий того, что процессы, осуществляемые в организации, эффективны.

Таким образом, принципы организации службы внутреннего аудита и порядок осуществления внутреннего аудита расчетов с контрагентами позволят повысить эффективность действующей на предприятиях системы внутреннего контроля в целом и внутреннего контроля состояния расчетов в частности [3].

Осуществление внутреннего контроля посредством организации службы внутреннего аудита позволит предприятиям оптимизировать их деятельность, содействуя руководству в выполнении его обязанностей посредством информирования и консультирования, а также свести к минимуму возможность принятия нерациональных, невыгодных управленческих решений и достигнуть приемлемого уровня риска возникновения убытков.

Литература:

1. Бурцев В.В. Как организовать внутренний аудит на предприятии в современных условиях/В.В. Бурцев // Аудит. — 2008. — №5. — С. 4–11.
2. Васильева Е.А. Внутренний аудит как основополагающее звено развития внутрихозяйственного контроля в системе управления организацией [Текст]/Е.А. Васильева, Т.Н. Гуськова // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. — 2013. — №4. — С. 125–127.

3. Васильева Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст]/Е.А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — С. 229–232.
4. Васильчук О.И. Процедуры аудита деятельности предприятий малого и среднего бизнеса, направленные на обеспечение экономической безопасности [Текст]/О.И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2011. — №3. — С. 17–26.
5. Воропаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации Ю.Н. Воропаев Бухгалтерский учет. — 2008. — №9. — С. 56–64).
6. Медведева Е.В. Государственный аудит как форма финансового контроля [Текст]/Е.В. Медведева // Наука — промышленности и сервису. — 2010. — №5. — с. 420–426.

Проблемы организации системы внутреннего контроля в кооперативах

Дивеева Светлана Александровна, менеджер-консультант
ООО «С — Деним» (г. Тольятти)

В данной статье рассматриваются понятие системы внутреннего кооператива как совокупность организационной структуры управления, мер, методик и процедур, принятых и постоянно осуществляемых Советом директоров, исполнительными и контрольными органами, должностными лицами и иными сотрудниками компании.

Ключевые слова: *Внутренний контроль, служба и система внутреннего контроля, система менеджмента качества.*

В настоящий период времени в условиях нарастающей конкуренции становятся все более актуальными вопросы повышения эффективности внутреннего контроля производственных предприятий, в том числе и кооперативов. В свою очередь, это подтверждается Федеральным Законом от 06.12.11 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который вступил в силу с 1 января 2013 года. [1]. В статье 19 закона идет пояснение, что экономический субъект должен организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на предприятии. Организации, не подлежащие обязательному контролю и функциям ведения бухгалтерского учета, которые не возложены на руководителей, также должны организовывать внутренний контроль хозяйственной деятельности. В общем системой внутреннего контроля является «процесс, который организован и осуществляется представителями собственника предприятия, руководящими работниками, а также другими сотрудниками, которые обеспечивают достаточную уверенность в достижении определенных целей с точки зрения надежности финансовой и бухгалтерской отчетности, результативности и эффективности хозяйственных операций, и также соответствия деятельности нормативным правовым актам, которые ныне действуют».

Понятие «система внутреннего контроля» содержит в себе совокупное соотношение мер организационного характера, определенных методик и процедур, которые используются руководством аудируемого лица, как средство упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, также выявления, исправлений и предотвращения ошибок и искажения ин-

формации, обеспечения сохранности активов и своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Главные задачи руководства предприятия заключаются в том, чтобы следить за эффективной системой внутреннего контроля и вовремя принимать меры по устранению недостатков этой системы. Введение системы внутреннего контроля (СВК) обеспечит надежность финансовой информации и снизит риски принятия ошибочных решений. Для того, чтобы привести в действие эту систему необходимо определить существенные риски, разработать регламентные процедуры, а также корректирующие действия, которые смогут исправить ситуацию. Затраты на предупредительный контроль будут более эффективными и помогут предупредить возникновение рисков. Введение системы внутреннего контроля на предприятии необходимо для того, чтобы повысить уровень эффективности работы его подразделений. При этом СВК (системы внутреннего контроля) позволит обеспечить достоверность информации, эффективно использовать ресурсы предприятия.

Необходимо определить подразделения, где возникают затраты и где будут разработаны регламентные процедуры. Все сотрудники организации должны будут выполнять контрольные процедуры, и делать это необходимо постоянно.

При этом в организации должны быть разработаны учетная политика, схема технологического процесса, график документооборота, а контроль — осуществляться на всех уровнях управления предприятием.

Внутренний контроль является комплексом мер и процедур, организованных руководством предприятия

для того, чтобы обеспечить достоверность показателей учета (управленческого, оперативного, бухгалтерского), предотвратить искажения и неправомерные действия, а также для принятия наиболее оптимальных управленческих решений. Чтобы организовать систему внутреннего контроля она должна быть ориентирована на взаимосвязь «объект — субъект» и «субъект — субъект».

Таким образом, правильно организованная система внутреннего контроля способствует улучшению качества организации бухгалтерского учета экономического субъекта, что положительно влияет на развитие бизнеса и привлекает инвестиции; появляются новые возможности развития предприятия в связи с наличием налаженной и контролируемой системы финансового подразделения экономического субъекта; повышению эффективности работы филиалов и структурных подразделений в связи с надзором за их деятельностью собственниками предприятия и топ-менеджерами. [6]

В условиях рыночной конкуренции предприятия должны уделять особое внимание качеству продукции. Организации необходимо иметь сертификат менеджмента качества по системе ГОСТ Р ИСО 9001–2011 «Системы менеджмента качества». Сертифицированная по данной системе продукция всегда имеет на упаковке знак соответствия. Знак соответствия — это защищенный в установленном порядке знак, применяемый или выданный в соответствии с правилами Системы сертификации ГОСТ Р и указывающий, что система менеджмента качества организации соответствует требованиям стандарта ГОСТ Р ИСО 9001–2011.

У системы менеджмента качества есть взаимосвязь с системой внутреннего контроля: мониторинг, контрольные процедуры и контрольная среда. Система менеджмента качества является составляющей системы внутреннего контроля. Однако, есть одно отличие система менеджмента качества не может предотвращать риски.

В настоящее время деятельность подразделений внутреннего аудита российским законодательством не регулируется. Исключение составляют кредитные организации и организации — профессиональные участники фондовых рынков. В связи с этим особенно актуальными становятся вопросы изучения особенности аудита в торговле и типичных ошибок, допускаемых бухгалтерами торговых организаций при ведении бухгалтерского учета.

Аудитор проявляет выполнение условий по отнесению торговой деятельности данного предприятия к конкретному виду, поскольку это сказывается на применении системы налогообложения. Розничная торговля проверяется на предмет соответствия условиям законодательства по применению Единого налога на вмененный доход. [4].

Единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита установлены Федеральным правилом (стандартом) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». [3]. В стандарте дано определение понятия внутреннего аудита: «Внутренний аудит — контрольная деятельность, осуще-

ствляемая внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля».

Внутренний аудит организуется с учетом его специфики в организации, поэтому существует несколько видов внутреннего аудита.

Качественный внутренний аудит позволит упорядочить организацию и структуру бизнес-процессов, что будет способствовать существенной экономии средств организации. Кроме того, в условиях несовершенства законодательства и нестабильности рынка поможет обеспечить правильный выбор, оптимально гибкой стратегии по отношению к внешним и внутренним условиям, сформировать современные подходы к повышению конкурентоспособности предприятия. Следует отметить, что выход на международные рынки капитала создает необходимость организовывать в компаниях службы внутреннего аудита. Наличие в организации внутреннего аудита — обязательное условие для внесения ценных бумаг в котировальные списки фондовых бирж, т.е. существенное составляющее профессионального имиджа организации. Для потенциальных инвесторов и кредиторов наличие правильного внутреннего аудита будет способствовать повышению инвестиционной привлекательности организации. [5].

Если аудитор полагается на эффективность службы внутреннего аудита, то это повлияет на аудиторский риск и его оценку.

Реформирование аудиторской деятельности способствует, прежде всего, повышению качества аудита, являющегося инструментом обеспечения информационной и экономической безопасности граждан, бизнеса и государства. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 г. №4-П: было отмечено: «Необходимость обязательного аудита обусловлена такими обстоятельствами, которые — в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации — требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц»

Взаимодействие внутреннего и внешнего аудита возможно в том случае когда соблюдаются определенные условия: необходимо, чтобы внутренний аудитор был профессионально компетентным, также добросовестно выполнял свою работу и имел возможность свободного общения с внешним аудитором. Также внутренний аудитор обязан предоставлять внешнему аудитору свои программы, планы, отчеты, заключения и иную информацию, которая необходима для работы внешнего аудита.

Используя данную информацию внешний аудитор дает оценку на сколько эффективно выполнена работа службы внутреннего аудита.

При отсутствии взаимодействия субъектов внутреннего контроля и внутреннего аудита в организации, и также игнорирование предварительного контроля может привести

на практике к финансовым потерям, возникающих в виде штрафов, пеней по результатам проведенных проверок со стороны налоговых органов.

Обязательным для службы внутреннего аудита является системный контроль за деятельностью структурных подразделений, то сеть объектов внутреннего контроля. Контроль необходим для локальных документов, хозяйственных операций, первичным документам, обоснованности отнесения норм естественной убыли, распределению затрат. Особая роль уделяется уровню существенности: чем ниже уровень существенности, тем больше необходимо проводить аудиторских процедур и тем меньшим является аудиторский риск. При оформлении результатов внутренний аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением.

Необходимо разграничение ответственности субъектов внутреннего контроля. Данный фактор, влияет на эффективность работы системы внутреннего аудита.

Международная некоммерческая организация AccountAbility выпустила документ, в котором предлагает новую концепцию определения уровня материальности

Материальность всегда определялась через призму финансовой отчетности (процент от выручки, чистых активов и т. п.). Но в последнее время инвесторы все больше внимания уделяют нефинансовым показателям. В итоге AccountAbility расширила определение материальности. Согласно видению этой компании, материальность необходимо применять к так называемому множественному капиталу, состоящему из пяти компонентов: производственный, финансовый, социальный, человеческий и природный.

Топ-менеджменту становится более сложно создавать основу для раскрытий в отчетности. Она призвана помочь:

- выявлять аспекты, являющиеся существенными не только для компании, но и для более широкого круга лиц;
- совершенствовать процессы, направленные на изучение и анализ существенных показателей;
- эффективно управлять материальностью, опираясь на внутренние источники информации;
- своевременно раскрывать договорные обязательства.

Что считать существенным, касается информации, необходимой заинтересованным лицам, которые могут повлиять на финансовые результаты компании в долгосрочной перспективе.

Определение материальности для пяти компонентов множественного капитала включает три основных этапа: идентификацию показателей, их приоритизацию и экспертизу.

Идентификация. Для выявления подходящих для компании экологических, социальных и экономических показателей и оценки их значимости компании должны:

- составить полный перечень показателей, которые имеют прямые краткосрочные финансовые последствия и которые можно соотнести со стратегией компании

или лучшими практиками аналогичных предприятий отрасли;

- учесть все существенные мнения заинтересованных лиц;

- использовать как внутренние, так и внешние источники информации.

Приоритизация. Чтобы классифицировать показатели по значимости, компании должны:

- установить внутренние и внешние критерии для идентификации тех показателей, которые характеризуют драйверы бизнес-стратегий и финансовые результаты, и тех, которые наиболее важны для акционеров;

- это может быть простое разделение на существенные/несущественные показатели или более сложная шкала;

- оценить каждый показатель по согласованным критериям и отнести к соответствующей категории существенности. Это можно сделать с помощью качественного анализа или балльной системы оценок.

Экспертиза. Необходимо получить уверенность в том, что процесс определения материальных показателей верен и надежен, а также что бизнес принимает способы их нахождения. Процесс должен быть оценен штатными и сторонними экспертами и одобрен на уровне совета директоров. Важно убедиться, что методология определения материальности эффективно встроена в бизнес-процессы компании в части стратегического развития, управления финансовыми результатами, подготовки и сдачи отчетности.

Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (ред. от 01.07.2011) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (принятым ГД ФС РФ 06.07.2007) описывается, что к субъектам малого и среднего предпринимательства должны относиться внесенные в общий государственный реестр юридических лиц коммерческие организации и потребительские кооперативы (за исключением таких учреждений, как государственные и муниципальные унитарные предприятия), и также физические лица, которые внесены в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, так же индивидуальные предприниматели, которые осуществляют предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, упоминаются крестьянские хозяйства, которые соответствуют конкретным условиям. К субъектам малого и среднего предпринимательства могут быть отнесены не только юридические лица, но и индивидуальные предприниматели. К субъектам малого и среднего предпринимательства могут быть отнесены потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), крестьянские (фермерские) хозяйства. Также рассматриваются определенные критерии, которые отнесены к субъектам малого и среднего предпринимательства, такие как: для юридических лиц — общая доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, также муниципальные об-

разования, иностранные юридические лица, иностранные граждане, организации общественного и религиозного характера, благотворительные и иные фонды в уставном капитале названных юридических лиц не могут превышать 25% (за исключением только активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов). Доля участия, которая принадлежит одному или нескольким юридическим лицам, которая не является субъектом малого и среднего предпринимательства, не может превышать 25%; средняя численность сотрудников за предшествующий календарный год не может превышать такие предельные значения средней численности сотрудников для каждой категории субъектов среднего и малого предпринимательства:

1) от 101–250 человек включительно для средних организаций;

2) до 100 человек включительно для малых организаций; среди малых организаций выделяются микроорганизации — до 15 человек;

3) доход от реализации товаров (работ, услуг) не учитывая налог на добавленную стоимость или балансовую стоимость активов (остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не может превышать предельные значения, которые установлены Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов среднего и малого предпринимательства.

Руководство по МСФО для микроорганизаций.

Стандартный показатель для малого и среднего и бизнеса (IFRS for SMEs) ежегодно меняется и становится более популярнее. Он основан на оригинальных МСФО, которые адаптированы для применения небольшими предприятиями.

Но, все же не все требования данного стандарта являются актуальными для микроорганизаций. Поэтому год назад Пол Пактер, член Совета по МСФО и председатель рабочей группы по внедрению МСФО для малого и среднего бизнеса (МСФО для МСБ), заявил, что для микроорганизаций будет разработано отдельное руководство в качестве подраздела стандарта для МСБ.

Как и предполагалось, новый документ содержит только те требования МСФО для малого и среднего бизнеса, которые могут понадобиться большинству микропредприятий. Базовые принципы признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов остались без изменения. По вопросам, которые не рассматриваются в руководстве, документ содержит ссылки на МСФО для МСБ.

В России признают поправки к МСФО для инвестиционных компаний.

Минфин России опубликовал проект приказа, который вводит в действие поправки к МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» и МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность». Таким образом, после подписания приказа российские компании, подпадающие под требования Фе-

дерального закона от 27 июля 2010 г. №208ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», смогут применять эти новшества для подготовки консолидированной отчетности. [2].

Данные поправки были утверждены Советом по МСФО в конце октября 2012 года (см. «Инвестиционные компании освободили от консолидации», №12, 2012). Согласно изменениям, компании, подпадающие под определение инвестиционных, освобождаются от консолидации своих дочерних компаний. Вместо этого инвестиционные компании будут вести учет инвестиций в дочерние компании по справедливой стоимости с отражением изменений через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Изменения также предусматривают новые требования к раскрытию информации о деятельности инвестиционных компаний.

Согласно проекту приказа, поправки вступают в силу для добровольного применения со дня официального опубликования приказа. А для обязательного применения — с годовых периодов, начинающихся с 1 января 2014 года или после этой даты.

COSO выпустит обновленные Концептуальные основы внутреннего контроля

Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO) в конце марта одобрил обновленный вариант документа «Внутренний контроль — концептуальные основы»

Представители COSO указывают, что фундаментальные принципы модели не поменялись: определение внутреннего контроля, а также требование об оценке эффективности пяти компонентов системы внутреннего контроля (СВК) остались прежними. Не изменилась и позиция COSO о важности профессионального суждения руководства при построении, осуществлении и оценке эффективности СВК.

В то же время обновленная Концепция содержит значительные доработки и пояснения, которые призваны облегчить использование модели. Одной из значимых доработок Концепции является гораздо большая детализация определений в отношении фундаментальных концепций (в модели 1992 года они именовались принципами) и связанных с ними пяти компонентов СВК.

Обновленная Концепция состоит из трех частей, представленных отдельными документами:

1) первая часть («Основные положения» (Executive summary)) содержит обзор основных принципов и требований модели;

2) вторая часть («Концепция и приложения» (Framework and Appendices)) содержит концептуальные положения модели: определение системы внутреннего контроля, а также компонентов и принципов, которые обеспечивают ее эффективное функционирование;

3) третья часть «Пояснительные примеры по оценке эффективности системы внутреннего контроля» содержит шаблоны и сценарии, полезные при практическом применении Концепции.

Помимо этого COSO разработал сборник подходов и примеров, иллюстрирующих применение Концепции при подготовке финансовой отчетности Новая Кон-

цепция станет обязательной к применению после 15 декабря 2014 года.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] федер. Закон № 402-ФЗ: принят Гос. Думой РФ 06.12.2011 г., в редакции от 28.12.2013// Консультант Плюс, 2014/http://base.consultant.ru/cons/cgi (дата обращения 30.01.2014)
2. Совет по аудиторской деятельности Минфина России [Электронный ресурс]: от 29 мая 2008 г. Протокол №66 «Методические рекомендации по внутреннему контролю качества аудита»/http://www1.minfin.ru (дата обращения 28.01.2014)
3. Российская Федерация. Постановления. Федеральное правило (стандарт) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» [Электронный ресурс]/№696: утв. Постановлением правительства РФ от 23.09.2002 (ред. от 19.11.2008)// http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit
4. Гуськова Т.Н. Об особенностях аудита на предприятиях торговли:/[Текст]/Статья./Материалы Второй заочной межвузовской научно-практической конференции «Актуальные вопросы инновационного развития экономических отношений»/Филиал НОУ ВПО «Самарская гуманитарная академия» в г. Тольятти, 2012 г. — С. 22–28.
5. Васильева Е.А. Гуськова Т.Н. Организационный механизм системы внутреннего контроля экономического субъекта [Текст]// ВЕСТНИК ПВГУС серия экономика №2 (28) — 2013 г. апрель — С. 93–97.
6. Васильева Е.А. Гуськова Т.Н. Внутренний аудит как основополагающее звено развития внутривозвратного контроля в системе правления организацией:/[Текст] Научное Издание/IV //Международная научно-практическая Экономика управление: Новые вызовы и перспективы» 29–30 апреля, 2013 г, — С. 125–127.

Контрольно-кассовая техника и административная ответственность за ее неприменение

Касимова Екатерина Александровна, бухгалтер
ООО «Хаус Мейкерс» (г. Тольятти)

В статье рассмотрено определение контрольно-кассовой техники, нарушения в законодательстве о применении кассовых аппаратов и административная ответственность за их неприменение.

Ключевые слова: контрольно-кассовая техника, наличные денежные средства, административная ответственность.

Все организации и индивидуальные предприниматели при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт обязаны применять контрольно-кассовую технику, в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Актуальность применения контрольно-кассовой техники обусловлена необходимостью автоматизации приема и учета денежных средств. К кассовым аппаратам предъявляются такие требования, как мобильность, автономность, многофункциональность и надежность. Применяемая организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовая техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета, иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме.

В настоящее время все чаще организации и индивидуальные предприниматели не применяют контрольно-кассовую технику или используют неисправную, которая противоречит федеральному закону «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» №54-ФЗ от 22.05.2003 г. Неприменения кассового аппарата несет за собой административную ответственность и влечет наложение определенных штрафов.

Контрольно-кассовая техника (ККТ), или кассовый аппарат, — это устройство, которое предназначено для фиксирования обмена денег на товар или услуги, а также компьютерно-кассовые комплексы с фискальной памятью (POS-терминалы), фискальные регистраторы, таксометры и т. п. Контроль со стороны соответствующих

органов происходит по отчетам контрольно-кассовой техники.

Понятие «неприменение контрольно-кассовых машин» описывается в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда (ВАС) РФ от 31.07.03 № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин». ВАС РФ считает, что под неприменением контрольно-кассовых машин следует понимать:

- фактическое неиспользование контрольно-кассового аппарата (в том числе по причине его отсутствия);
- использование контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговых органах;
- использование контрольно-кассовой машины, не включенной в Государственный реестр;
- использование контрольно-кассовой машины без фискальной (контрольной) памяти, с фискальной памятью в нефискальном режиме или с вышедшим из строя блоком фискальной памяти;
- использование контрольно-кассовой машины, у которой пломба отсутствует либо имеет повреждение, свидетельствующее о возможности доступа к фискальной памяти;
- пробитие контрольно-кассовой машиной чека с указанием суммы, менее уплаченной покупателем (клиентом).

Таким образом, судам необходимо учитывать, что организации и индивидуальные предприниматели не могут быть привлечены к ответственности за неприменение контрольно-кассовой машины, если вместо кассового аппарата используется иной вид контрольно-кассовой техники, указанный в Федеральном законе «О применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» № 54-ФЗ от 22 мая 2003. [3]

Необходимо присутствие на контрольно-кассовой машине несколько видов голограмм и наклеек, при отсутствии которых налоговая инспекция расценивает как применение контрольно-кассовой техники, неопломбированной в установленном порядке. К ним относятся:

- голограмма сервисного обслуживания текущего года (клеится ежегодно в течение января-февраля);
- голограмма государственного реестра (клеится заводом изготовителем одновременно на весь срок службы кассового аппарата);
- 4 марки-пломбы (клеятся при регистрации ККМ, а затем каждый раз после вскрытия кассового аппарата) — 2 марки-пломбы пломбируют фискальную память и ПЗУ внутри кассы и 2 марки-пломбы корпус ККМ;
- идентификационный знак контрольно-кассовой техники (клеится одновременно заводом изготовителем при производстве ККМ);
- шильдик завода изготовителя заводом изготовителем.

При использовании контрольно-кассовых машин, исключенных из Государственного реестра, их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации. Указанная техника должна соответствовать требованиям, действовавшим при ее включении в Государственный реестр.

Срок полезного использования кассовых машин составляет от пяти до семи лет включительно, поскольку контрольно-кассовая техника относится к четвертой амортизационной группе, согласно нормативно-правовому акту «ОК 013—94. Общероссийский классификатор основных фондов», утвержденному постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359 (в редакции от 14.04.1998 г.).

Согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда (ВАС) РФ от 31.07.03 № 16 использование контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговых органах, является неприменением кассовой дисциплины.

В обязанности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих кассовую технику, входит осуществление ее регистрации в налоговых органах. При первичной регистрации (перерегистрации) необходимо ввести в фискальную память аппарата информацию (заменить накопители фискальной памяти) с участием представителей налоговых органов и заключить договор с центром технического обслуживания на сервисное обслуживание техники.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют контрольно-кассовую технику, при осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты должны выдавать покупателям отпечатанные кассовые чеки. Таким образом, отсутствие пробитого чека или пробитие контрольно-кассовой машиной чека с указанием суммы, менее уплаченной покупателем (клиентом), является основанием для наложения штрафа на организацию и индивидуального предпринимателя.

Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг организацией или гражданином, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя без применения в установленных законодательством случаях контрольно-кассовых машин, а также отказ в выдаче по требованию клиента документа (товарного чека, квитанции или другого документа), подтверждающего прием денежных средств, в соответствии со ст. 14.5 КоАП, влечет наложение административного штрафа:

- на граждан в размере от 1500 рублей до 2000 рублей;
- на должностных лиц в размере от 3000 рублей до 4000 рублей;
- на юридических лиц в размере от 30000 рублей до 40000 рублей.

При привлечении лиц к ответственности за неприменение контрольно-кассовой техники по статье 14.5 КоАП РФ необходимо учитывать, что на учреждение, занимающееся образовательной деятельностью, закон о приме-

Таблица 1. **Нарушения законодательства о применении контрольно-кассовой техники организациями и индивидуальными предпринимателями**

Нарушение законодательства о применении ККТ	Нормативно-правовые акты
Неприменение ККТ, отказ в выдаче документа	
Неприменение ККТ в случае принятия платежей физических лиц	п. 1 ст. 2 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 п. 12 ст. 4 Федерального закона №103-ФЗ от 03.06.2009 г.
Невыдача по требованию покупателя (клиента) документа, подтверждающего оплату плательщиком ЕНВД	п. 2.1 ст. 2 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003
Применение ККТ, которая не соответствует установленным требованиям либо используется с нарушением установленного законодательством РФ порядка и условий ее регистрации и применения	
Применение ККТ с отсутствием или нечитаемыми реквизитами на кассовом чеке	ст. 4 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 п. 4 Постановления правительства №745 от 30.07.1993
Применение ККТ с отсутствием или нечитаемыми реквизитами на кассовом чеке, выдаваемом платежным терминалом	ст. 4 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 ст. 5 Федерального закона №103-ФЗ от 03.06.2009, ст. 14 Федерального закона №161-ФЗ от 27.06.2011 г.
Применение ККТ с несоответствием времени на кассовом чеке реальному	ст. 4 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 п. 3 Постановления Правительства №470 от 23.07.2007 г.
Применение ККТ с отсутствующей маркой-пломбой	ст. 4 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 п. 3 Постановления Правительства №745 от 30.07.1993
Применение ККТ без СВК «Государственный реестр» и (или) СВК «Сервисное обслуживание» и (или) Идентификационного знака.	п. 3 Постановления Правительства №470 от 23.07.2003 п. 7 Постановления правительства №745 от 30.07.1993
Применение ККТ в нефискальном режиме	ст. 4 ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 п. 3 Постановления Правительства №470 от 23.07.2007 г.

нения контрольно-кассовой техники не распространяется. Адвокаты, оказывая свои услуги в виде квалифицированной юридической помощи, также не обязаны использовать кассовые аппараты, как и оказание региональной общественной организацией услуги по организации участия в форумах и фестивалях.

Подробный список нарушений законодательства о применении контрольно-кассовой техники приведен в таблице 1 с указанием ссылок на нормативно-правовые акты.

Таким образом, обязательно наличие и применение контрольно-кассовой техники различными организациями и индивидуальными предпринимателями, кроме тех случаев, когда законом разрешено отсутствие кассового аппарата.

Неприменения кассового аппарата несет за собой административную ответственность и влечет наложение определенных штрафов.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Кодекс РФ об административных нарушениях [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 20.12.2001 г. (в редакции от 03.02.2014 N 15-ФЗ, с изменениями, внесенными Постановлением Конституционного Суда РФ от 25.02.2014 N 4-П) // Система КонсультантПлюс. Версия Проф — 2014.
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон №402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. (в ред. от 28.12.2013 г. №425-ФЗ) // Система КонсультантПлюс: Версия — 2014.
3. Российская Федерация. Законы. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт [Электронный ресурс]: Федеральный закон №54-ФЗ от 22.05.2003 г. (в редакции от 25.11.2013 №317-ФЗ) // Система Консультант Плюс. Версия Проф. — 2014.

4. Васильчук О.И. Особенности бухгалтерского учета и экономического анализа предприятий бытового обслуживания населения [Текст]: учебное пособие/под редакцией О.И. Васильчук. — М.: Форум, 2011. — 408 с. — (Высшее образование)
5. Васильчук О.И., Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие/под ред. Л.И. Ерохиной. О.И. Васильчук и др. — М.: Форум, 2011. — 495. — Сер. Высшее образование

Организация системы внутреннего контроля расходов на оплату труда организации как необходимая составляющая эффективного управления

Ланцова Анастасия Дмитриевна, бухгалтер
ЗАО «Мотор-Супер» (г. Тольятти)

С 2013 года вступил в силу новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. Одним из новшеств, введенных этим законодательным актом, является регламентация внутреннего контроля экономического субъекта. Согласно п. 1 ст. 19 экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Для экономических субъектов, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, п. 2 статьи 19 установлена обязанность организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя. [3]

Внутренний контроль — это самостоятельная система, реализующая одну из функций управления, представляющую собой наблюдение и обследование процессов использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов в соответствии с установленными планами, нормами, нормативами, выявление и оценка отклонений, постоянный мониторинг работы организации в целях обоснованности и эффективности принятия управленческих решений, снижения рисков деятельности организации. [2] Внутренний контроль является залогом эффективного управления хозяйствующим субъектом.

Система внутреннего контроля расходов на оплату труда основывается на следующих принципах: принцип ответственности, сбалансированности, своевременного сообщения об отклонениях, интеграции, соответствия контролирующей и контролируемых систем, постоянства, комплексности, согласованности действий и разделения обязанностей, разрешения и одобрения, эффективности, плановости и внезапности, гибкости, системности и непрерывности, законности, экономичности, объективности, научности, гласности и массовости. [2]

Система внутреннего контроля расходов на оплату труда организации должна включать:

- контроль достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;

- проверку соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;

- оценку системы организации аналитического и синтетического учета;

- проверку правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда;

- контроль расходов по социальному страхованию и обеспечению;

- анализ эффективности расходов на персонал.

Затраты на оплату труда являются одними из наиболее значимых статей расходов любого экономического субъекта. Однако в системе нормативного обеспечения учета и анализа хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов вопросы оплаты труда, организации и аттестации рабочих мест, повышения квалификации работников и охраны труда недостаточно отражены. Учет затрат на персонал является одним из наиболее сложных компонентов при формировании себестоимости. Структура этих затрат, методы оценки, принципы их распределения по объектам калькулирования не регулируются едиными требованиями федерального законодательства, а полностью зависят от организационно-технических условий каждой организации.

В связи с этим разработка системы внутрифирменного контроля расходов на персонал и социальные отчисления должны иметь первостепенный характер для любой организации. Расходы, связанные с персоналом очень разнообразны. Понятие «затраты на персонал» намного шире, чем «затраты на оплату труда» и включает в себя:

- оплату труда по тарифам, расценкам, премии, отпуска, доплаты за работу в вечернее и ночное время, прочие доплаты и надбавки (основную и дополнительную заработную плату);

- отчисления на социальные нужды;

- затраты на набор и адаптацию персонала, организацию и аттестацию рабочих мест;

- затраты на обеспечение безопасных условий труда и медицинское обслуживание;

- затраты на обучение и развитие профессиональных компетенций;

— прочие социальные выплаты и различные виды негосударственного страхования. [1]

Для проведения целенаправленной аналитической работы по изучению расходов на персонал, рассмотрению их с различных позиций, выявления их роли представляет интерес их классификация по различным признакам.

В соответствии с классификацией по фазам процесса воспроизводства рабочей силы затраты на персонал относят к производству квалифицированной рабочей силы, ее распределению и использованию. Затраты организации на производство рабочей силы связаны с приобретением, обучением, развитием собственного персонала. Затраты на распределение рабочей силы определяются масштабами внутриорганизационного перемещения рабочей силы: переводом собственных работников в другие структурные территориально отдаленные подразделения, привлечением работников со стороны (затраты на проезд, подъемные, суточные и т. п.); в затратах на потребление рабочей силы в основном можно выделить фонд оплаты труда, выплаты и льготы из поощрительных фондов, затраты, связанные с поддержанием дееспособности рабочей силы (на медицинское обслуживание, технику безопасности, социально-бытовое обслуживание и т. п.), а также на социальную защиту и социальное страхование.

Оценка затрат на персонал с точки зрения его ценности для организации производится по двум группам затрат: первоначальные и восстановительные. Первоначальные затраты (издержки приобретения) включают затраты на поиск, приобретение и предварительное обучение работников. Конкретный состав затрат зависит от целей оценки и доступности данных.

Для эффективного контроля следует провести аналитическую работу по изучению расходов на персонал.

Помимо общих и удельных затрат организации на персонал, в целях анализа эффективности использования персонала целесообразно рассчитывать следующие показатели [4]:

— доля затрат на персонал в объеме продаж, показывающая, какая часть валовой выручки организации расходуется на персонал. Этот показатель можно рассчитать по формуле: $D = \text{ФОТ}/V$, (1)

где D — доля общего фонда оплаты труда в объеме продаж;

ФОТ — общий фонд оплаты труда;

V — объем продаж за период

— затраты на одного сотрудника. Этот показатель рассчитывается путем деления общей величины затрат на персонал за период на численность сотрудников организации:

$D \text{ на } 1 \text{ раб.} = \text{ФОТ}/T$, (2)

где T — численность сотрудников

— затраты на один производительный час, показывающие, во сколько организации в среднем обходится один час производительного труда с точки зрения расходов на персонал. Этот показатель рассчитывается как отно-

шение общих расходов на персонал к общему числу производительных часов за период:

$D \text{ на } 1 \text{ раб.} = \text{ФОТ}/Ч$, (3)

где $Ч$ — производительные часы за период.

Анализ динамики приведенных показателей позволяет проводить контроль величины расходов на оплату труда, при этом следует проследить за счет каких факторов произошло снижение или увеличение данных затрат.

Подробнее остановимся на организации внутреннего контроля учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению.

Организация и ведение хозяйствующими субъектами учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению независимо от сферы деятельности и организационно-правовой формы всегда сопряжены с трудностями, связанными с частой сменой и неоднозначной трактовкой законодательства в этой области. Социальная защита работников и социальная ответственность экономического субъекта является одним из главных рычагов управления персоналом. Поэтому рациональная организация учета расчетов с внебюджетными фондами, обеспечивающая менеджеров достоверной и своевременной информацией при принятии ими управленческих решений, заслуживает внимания как особый объект внутреннего контроля хозяйствующего субъекта.

Правильная постановка и ведение бухгалтерского учета расчетов с внебюджетными фондами по социальному страхованию и обеспечению являются залогом достоверности показателей финансовой отчетности.

Исходя из практики ведения бухгалтерского учета в данной области, все ошибки и нарушения, с которыми сталкиваются ответственные бухгалтеры, условно можно классифицировать по следующим однородным по содержанию группам проблем, связанных:

1) с недейственной организацией системы внутреннего контроля на предприятии;

2) с несоблюдением положений законодательных и нормативных актов, регламентирующих расчеты с внебюджетными фондами по социальному страхованию и обеспечению;

3) с полнотой отражения обязательств перед внебюджетными фондами;

4) с правомерностью признания обязательств по социальному страхованию и обеспечению;

5) с оценкой обязательств перед внебюджетными фондами;

6) с разграничением отчетного периода кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами;

7) с раскрытием информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

Первая группа проблем сопряжена с отсутствием в организации должной организации системы внутреннего контроля и, как следствие, разделения функций принятия решений, контроля за выполнением операций. Кроме того, возможны также следующие «белые пятна» в организации учета в данной области:

- отсутствие действующего графика документооборота по расчетам с внебюджетными фондами;
- отсутствие анализа актов проверок по расчетам с внебюджетными фондами;
- отсутствие компьютерной обработки первичной информации;
- ненадлежащая организация архивного дела.

Все перечисленное ослабляет превентивный характер средств контроля в хозяйствующих субъектах, создает благоприятные условия для совершения злоупотреблений и хищений.

Достоверность информации о расчетах по социальному страхованию в организации должна опираться на полноту отражения в учете всех обязательств перед внебюджетными фондами, возникающих в соответствии с нормативными и правовыми актами государственного, ведомственного уровней и предприятия, своевременность отражения всех расчетных операций и правильность определения их оценки.

Необходимым элементом внутреннего контроля является проведение инвентаризации расчетов с внебюджетными фондами путем выявления наличия актов сверки расчетов с Пенсионным фондом РФ, Фондом социального страхования, Федеральным фондом обязательного медицинского страхования и территориальными фондами обязательного медицинского страхования.

Проблемы, связанные с разграничением отчетного периода кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами, относятся к своевременности начисления и погашения обязательств по социальному страхованию и обеспечению в отчетном периоде, в котором они имели место. Данные проблемы приводят к несопоставимости

информации о периоде, к которому должны относиться суммы начисления, отраженные в регистрах по учету заработной платы, отчетах по формам-4 ФСС «Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения» и РСВ-1 ПФР «Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам», и по карточкам индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, а также сумм начисленных страховых взносов.

Проблемы, сопряженные с раскрытием информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, связаны, с одной стороны, с неправильной методикой ведения бухгалтерского учета по учету обязательств (неверное составление корреспонденции счетов), с другой — правильностью отнесения сумм кредиторской задолженности на соответствующие статьи отчетности.

Таким образом, грамотная организация внутреннего контроля расчетов с персоналом организации, повышает достоверность бухгалтерской финансовой отчетности и позволяет избежать нарушений и разногласий при проведении аудита и ревизии различными контролирующими органами.

Литература:

1. Мощенко О.В., Усанов А.Ю. Основные проблемы формирования отчетной информации о состоянии и движении обязательств по социальному страхованию и обеспечению [Текст]: «Все для бухгалтера», 2011, N 2
2. Парамонова Л.А. Система регулятивов и правоустанавливающих документов функционирования внутреннего контроля экономического субъекта [Текст]: Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2012. №5 (25).
3. Парамонова Л.А. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта. [Текст]: РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. №2.
4. Прохорова Н.А., Соколова И. А. Использование экономико-юридической информации при различных формах контроля [Текст]: Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2011. №15.

Взаимосвязь внутреннего контроля и учетной политики

Пономаренко Анастасия Андреевна, бухгалтер
ООО «ИнтерСервис» (г. Тольятти)

Согласно Закону №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» являются включенные в него положения о внутреннем контроле, который организуется экономическими субъектами в обязательном порядке. Речь при этом идет не только о ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и о самих фактах хозяйственной жизни экономического субъекта [1].

В частности, составляющими системы внутреннего контроля являются выявление рисков хозяйственной деятельности организации и управление ими.

Информация о рисках необходима для полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Учетная политика является основным документом, регламентирующим способы и формы учетного процесса в экономическом субъекте, способным реально гарантировать контроль над порядком ведения бухгалтерского и налогового учета с учетом договорных обязательств и свидетельствовать о функционировании системы внутреннего контроля ведения учета.

Между учетной политикой и внутренним контролем существует как прямая, так и обратная связь. Внутренний контроль способствует совершенствованию способов отражения фактов хозяйственной жизни и их экономическую целесообразность при формировании учетной политики.

Регламенты системы внутреннего контроля разрабатывается в рамках учетной политики экономического субъекта, которая может стать мощным средством для устранения угроз возникновения несостоятельности (банкротства). Это относится, прежде всего, к средним и крупным экономическим субъектам со сложной организационной (производственной) структурой.

В учетной системе выделены бухгалтерский (финансовый), налоговый, управленческий учет. Указанное разделение приводит к значительному росту задач и объектов внутреннего контроля практической деятельности. Общеизвестно, что управленческий учет и анализ являются необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности [5].

В результате расположения этих задач по иерархической значимости с одновременной их детализацией образуется достаточно широкий спектр показателей различного уровня, которые позволяют дать оценку тому или иному виду предпринимательской деятельности, бизнес-процессу, определенной сделке или ситуации. В част-

ности, задачи контроля, правильного исчисления налоговой базы по налогу на прибыль в налоговом учете и расчета величины налога на прибыль являются задачами более высокого уровня, чем задача контроля правильности квалификации, признания и оценки какого-либо дохода или расхода, их принятия для целей исчисления налоговой базы. Поскольку каждый экономический субъект может применять для отдельных видов деятельности, отличающиеся режимы налогообложения (возможность использования различных льгот, исключения из налоговой базы доходов и расходов по видам деятельности, освобожденным от обложения налогом на прибыль), то к детализации задач внутреннего контроля целесообразно применять иные критерии их классификации и постановки.

Нормативное регулирование фактов хозяйственной жизни также осуществляется на основе и других документов, следовательно, все факты хозяйственной жизни должны соответствовать законодательству РФ.

Все записи на счетах бухгалтерского учета ведутся только на основании правильного оформленных первичных документов, которые должны содержать обязательные реквизиты, подтверждающие достоверность фактов хозяйственной жизни:

- наименование документа;
- дату составления;
- содержание операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей ответственных лиц и их личные подписи;
- по необходимости расшифровку фамилий должностных лиц.

Документы налогового и бухгалтерского учета должны обеспечивать полноту охвату всех фактов хозяйственной жизни. Отсутствие хотя бы части документов налогового и бухгалтерского учета нарушает полноту и достоверность.

Точность учета данных подтверждается тогда, когда факты хозяйственной жизни в соответствии с принятой методологией учета отражаются на счетах бухгалтерского учета и в регистрах налогового учета надлежащим образом и в надлежащих суммах.

Оформленные и подписанные документы после проверки используются для последующих бухгалтерских и налоговых записей. Они обеспечивают точность, достоверность, полноту фактов хозяйственной жизни, применяются для проведения контрольных мероприятий.

Система внутреннего контроля организации должна быть направлена на предотвращение нецелесообразных или дублирующих действий во всех сферах ведения предпринимательской деятельности, а также предотвращения

неэффективного использования имеющихся ресурсов.

Руководство организации разрабатывает правила и процедуры для достижения целей постановки системы. Структура внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы стимулировать их выполнение со стороны сотрудников организации, т.е. обеспечить единство решения и исполнения.

Существующие активы организации должны быть защищены действенными методами контроля, направленными на выявление причин и условий, способствующих совершению краж, образованию потерь, недостач, случайной порчи и использованию имущества не по назначению. То же самое относится к нематериальным ценностям организации, таким как конфиденциальная информация, данные бухгалтерских журналов и книг, регистров налогового учета.

Контроль также должен осуществляться в рамках безопасности информационных систем, в результате чего организацией используются защищенные программы, приобретаются только лицензионные продукты, кроме того, доступ к ним обеспечивается в строго определенном порядке в целях защиты учетных записей от несанкционированных исправлений [3].

Соблюдение методологии бухгалтерского учета обеспечивает достоверность бухгалтерской информации для всех заинтересованных пользователей. Критерий же полноты требует отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности всех активов, пассивов и результатов хозяйственной деятельности, которые должны быть в ней отражены. При этом важно подтвердить соблюдение допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Достоверность управленческой отчетности может быть обеспечена, если используемая для ее составления учетная информация будет формироваться в полном соответствии с правилами, установленными законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Полнота управленческой отчетности обеспечивается исчерпывающими сведениями о наличии и использовании трудовых, материальных, и финансовых ресурсов, о капитале, обязательствах, доходах, расходах, и результатах деятельности организации, о влиянии внешних и внутренних факторов на достигнутые результаты, полезные для обоснования эффективных управленческих решений [4].

В результате отсутствия системного подхода, единых требований и правил к формированию регистров налогового учета невозможно обеспечить действенный контроль над полнотой и достоверностью налоговых расчетов, а следовательно, за правильным исчислением налоговой базы по налогу прибыль. Для формирования полной и достоверной информации необходимо предусмотреть четкую систему требований к формированию налоговых регистров, а также установить системный подход к формированию организацией перечня регистров налогового учета, т.е. выбрать базовый признак группировки налоговой информации.

Сформированная информационно-аналитическая база в системе контроля должна обеспечивать экономический субъект существенными, а не тривиальными показателями, для этого устанавливаются контролируемые параметры объектов контроля. Сроки составления и предоставления информационно-аналитической базы устанавливаются самим экономическим субъектом в разумных временных рамках в целях устранения ошибок и обеспечения эффективности контроля.

В настоящее время разделы учетной политики, которые определяют аспекты организации учетного процесса в экономическом субъекте, имеют свои особенности. Их влияние важно при организации контроля. Должное формирование положений учетной политики, определяющих организацию учета на предприятии, позволяет сократить до минимума возможность искажения (преднамеренного или (и) непреднамеренного) информации, которая служит основой для принятия управленческих решений.

Основные приложения к учетной политике, указанные на рисунке 1, входят в систему внутреннего нормативного регулирования и носят в отношении конкретного экономического субъекта обязательный характер. Учетная политика служит элементом регулирования бухгалтерского и налогового учета, который объединяет все аспекты учетной политики в единую структуру и придает документам официальный статус.

Внутренний контроль в экономическом субъекте осуществляется непрерывно. Контроль финансово-хозяйственной деятельности, при взаимосвязи с учетной политикой и процедурами, должен проводиться правильно и своевременно, что позволит управлять рисками и снизить их.

Порядок контроля над хозяйственными операциями должен утверждаться одновременно с утверждением учетной политики организации — в соответствии с п. 4 ПБУ 1/2008 [2].

Поэтому при формировании системы внутреннего контроля в организации следует руководствоваться потребностями экономического субъекта, запросами пользователей бухгалтерской информации, отраслевыми или ведомственными инструкциями, сложившейся практикой, а также нормами иных нормативных документов.

В том случае, когда объемы деятельности и иные показатели работы экономического субъекта (численность персонала, количество производственных и управленческих подразделений, складских помещений и мест хранения) являются существенными, представляется целесообразным разработку и утверждение порядка внутреннего контроля за хозяйственными операциями в форме отдельного локального нормативного акта (положения о внутреннем контроле, положения о внутреннем аудите, положения о контрольно-ревизионной работе и т.п.). Кроме того, целесообразно перед началом нового отчетного периода утверждать состав комиссии (комиссий — если система внутреннего контроля предполагает осуществление



Рис. 1. Модель состояния внутреннего контроля в системе принятия решений

мероприятий по нескольким направлениям), план контрольной работы и прочие документы, регулирующие порядок и правила осуществления контрольных процедур в предстоящем периоде.

При этом внутренний контроль может предусматривать следующие основные направления [3]:

- по проверке бухгалтерской и оперативной информации;
- объектов основных средств и нематериальных активов;
- готовой продукции и ее реализации;
- материально-производственных запасов;
- себестоимости продукции;
- денежных операций и расчетов;
- расчетов по оплате труда и прочим выплатам;
- финансовых результатов и использования прибыли.

Правильность, полнота, достоверность и своевременность учета перечисленных хозяйственных фактов определяется путем сравнения положений, закрепленных в учетной политике с фактическим отражением операций.

По каждому направлению может создаваться внутрипроверочная комиссия, деятельность которой регулируется отдельным разделом соответствующего положения (о внутреннем контроле или аналогичном). Также

в отдельные разделы положения о внутреннем контроле может быть выделена проверка бухгалтерской отчетности, а также проверка соблюдения законов и других нормативных актов, требований учетной политики, инструкций, решений и указаний вышестоящих органов, руководства организации и ее собственников. По одному из мнений, обязательным элементом положения о внутреннем контроле должен быть раздел, посвященный оформлению материалов проверки, принятию соответствующих решений и контролю над их выполнением.

Вопросы проведения инвентаризации активов и обязательств организации (которая также относится к мероприятиям внутреннего контроля) регулируются отдельным разделом учетной политики организации.

Но существует и другое мнение. На сегодняшний день формально в учетной политике будет вполне достаточно отразить:

- утвердить формы первичных учетных документов;
- утвердить формы регистров бухгалтерского учета;
- прописать порядок инвентаризации, когда она проводится исключительно по решению руководства.

Функции внутреннего контроля могут быть прописаны в должностных инструкциях отдельных работников, в положениях о структурных подразделениях, а также в иных локальных документах.

Законодатель не описывает, как и в каком объеме должен проводиться внутренний контроль. Однако важно понимать, что он должен быть достаточным для обеспечения достоверности фактов хозяйственной жизни и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Как правило, у организаций уже существуют подобные регламенты (процедуры, порядки и т. п.), поэтому если они максимально охватывают все хозяйственные операции (сделки), то можно считать, что экономический субъект выполняет требования ст. 19

нового Закона о бухучете, и в преддверии 2013 г. дополнительно в этом направлении предпринимать ничего не нужно. Но с другой стороны, более детально прописанные положения учетной политики, выделенные разделы о внутреннем контроле предотвращают возникновение ошибок, снижают риск необнаружения ошибки, уменьшают размер выборки при проверке, способствуют более полному и достоверному отражению фактов хозяйственной деятельности и принятию положительных управленческих решений.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон №402-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22 ноября 2011 г. (в редакции изменений от 28.06.2013 №134-ФЗ) // Консультант Плюс: Версия Проф. — 2014.
2. Российская Федерация. Приказ. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008. [Электронный ресурс]: №106н: утвержден Минфином РФ 6 октября 2008 г. (в редакции изменений от 18.12.2012 №164н) // Консультант Плюс: Версия Проф. — 2014.
3. Волков А. Г. Контроль и ревизия [Текст]: учебное пособие / А. Г. Волков, Е. Н. Чернышева. — М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. — 284 с.
4. Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст]: практическое пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина. — М.: Дашков и К, 2010. — с. 208.
5. Юрина В. С. Управленческий учет и анализ управленческих проблем [Текст] / В. С. Юрина, С. В. Данилова // Наука — промышленности и сервису. — 2011. — №6—1. — с. 189—193.

Особенности построения системы внутреннего контроля экономических субъектов с учетом TQM

Савенков Леонид Дмитриевич, аспирант

ФГОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (г. Москва)

Раскрывается роль внедрения систем внутреннего контроля (СВК) в деятельность экономических субъектов. Особое внимание уделено особенностям построения системы внутреннего контроля с учетом системы менеджмента качества.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, система менеджмента качества, эффективность, конкурентоспособность, интеграция.

В настоящее время, особое внимание в сфере деятельности экономических субъектов, уделяется системам внутреннего контроля. В соответствии со ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» всем экономическим субъектам предписывается осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, а организациям, подпадающим под обязательный аудит, — еще и внутренний контроль ведения бухучета и составления отчетности. Исключение — если обязанность ведения бухгалтерского учета возложена на руководителя фирмы.

Среди тезисов, хоть и несущих смысловую нагрузку, но совсем не новых можно привести такие: «для целей противодействия злоупотреблениям и мошенничеству

наиболее эффективными процедурами... являются санкционирование (авторизация) хозяйственных операций, разграничение полномочий и ротация обязанностей, физический контроль» и «такая процедура внутреннего контроля, как санкционирование (авторизация) платежей может осуществляться руководителями разного уровня в зависимости от суммы платежа».

При документировании внутреннего контроля, как показывают проведенные исследования, необходимо проинформировать описание контрольной среды применительно к бухгалтерскому учету, которое может содержаться в положении о бухгалтерской службе, учетной политике, требованиях к квалификации бухгалтеров и других документах, устанавливающих «требования к среде, в которой органи-

зуется и ведется бухгалтерский учет, порядку взаимодействия подразделений и персонала экономического субъекта и принятия решений по вопросам бухгалтерского учета». Кроме того, должно присутствовать описание бизнес-процессов и описание рисков, включая те, на минимизацию которых может быть направлен внутренний контроль.

Внедрение систем ориентированных на повышение «качества» способствует минимизации рисков, которым подвержена СВК. В свою очередь под качеством понимается совокупность характеристик объекта, относящиеся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности.

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, по средствам которого целенаправленное достижение целей включает в себя следующие категории:

- эффективность и результативность деятельности;
- достоверность финансовой отчетности;
- соответствие стандартам и законодательству. [9]

Системе внутреннего контроля приписываются четыре принципа действия:

Превентивность. Контроль приводит к предотвращению определенных ошибок, например, с помощью более тщательной работы сотрудников предприятия.

Дисфункциональность. Контроль также может негативно воздействовать на количество ошибок, если он оказывается чрезмерным, тем самым, действуя демотируя.

Коррективность. Когда с помощью контроля найденные ошибки могут быть исправлены.

Надежность. Контроль рабочих процессов может приводить к надежности, когда работник может обеспечивать планомерное выполнение процессов. [7]

Разделение деятельности предприятия на составные части различных бизнес-процессов и дальнейшая интеграция системы внутреннего контроля и систем управления качеством, ориентированных под каждый конкретный бизнес-процесс способствует увеличению конкурентных преимуществ предприятия.

Бизнес-процесс представляет собой временную и логическую связь отдельных видов деятельности с различными поступающими и исходящими величинами. Процессы описываются различной внутренней документацией: методическими инструкциями и инструкциями по эксплуатации. Методические инструкции описывают логически связанные действия и определяет исполнителей, а инструкции по эксплуатации объясняют как конкретно данное действие должно быть исполнено. [6]

Конкурентные преимущества предприятия могут быть классифицированы по следующим признакам:

- по степени их устойчивости (с низкой, средней и высокими степенями устойчивости);
- по возможности использования или времени достижения (реальные и потенциальные конкурентные преимущества);
- по сфере конкуренции или масштабу деятельности предприятия (локальные, национальные, глобальные конкурентные преимущества). [2]

Контроль как функция управления предполагает оценку и анализ эффективности результатов работы. При помощи контроля производится оценка степени достижения целей и необходимая корректировка намеченных действий. Процесс контроля включает установление стандартов, измерение достигнутых результатов, сравнение этих результатов с планируемыми и, если нужно, пересмотр первоначальных целей. Контроль связывает воедино все функции управления, позволяет выдерживать нужное направление деятельности и своевременно корректировать неверные решения. [3]

Начальным звеном в построении любой концепции является выбор и сущностное наполнение методологических принципов и методических правил. [4] Принципы поддерживают существованию системы внутреннего контроля. Профессор Института экономики HWZЦуриха Т. Раутенштраух выделяет четыре основных принципа, характеризующие систему внутреннего контроля:

1. внутренний контроль следует понимать как процесс интегрированный в предпринимательскую деятельность, поэтому его нельзя воспринимать отдельно от всех процессов предприятия.

2. внутренний контроль не является самоцелью, а лишь способствует достижению корпоративных целей.

3. внутренний контроль не должен ограничиваться наличием корпоративных принципов, стандартами и определенной документацией, а должен распространяться на всю деятельность организации.

4. система внутреннего контроля не является гарантией полного отсутствия ошибок и рисков в компании, но она помогает предотвратить или обойти их. Даже если возможна почти абсолютная уверенность в отсутствии ошибок и рисков, то стоимость такой системы внутреннего контроля будет значительно превышать выгоды, получаемые от ее использования. [4]

Зарубежный опыт внедрения и применения различных моделей улучшения качества показывает, что интегрированную систему управления предприятием целесообразно выстраивать и совершенствовать, прежде всего, на принципах «Всеобщего Менеджмента Качества» (TQM — TotalQualityManagement) и «Бережливого Производства и Мышления» (LTM—LeanThinkingandManufacturing), комплексной безопасности, потому что, остальные подходы можно рассматривать как частные случаи на фоне вышеуказанных.

Достоинства идей TQM состоят в том, что согласно им в основе менеджмента должны находиться не машины, а люди и бизнес — процессы, включая процессы взаимоотношений поставщиков и потребителей. Наиболее значительным достижением TQM является осознание бизнеса как процесса достижения справедливо сбалансированных целей и интересов всех заинтересованных сторон (владельцев, акционеров, инвесторов, менеджеров, сотрудников, потребителей, поставщиков и общества).

Единая система управления качеством включает в себя различные функции:

- стратегического, тактического и оперативного управления;
- принятия решений, управляющих воздействий, анализа и учета, информационно-контрольные функции;
- специализированные и общие для всех стадий жизненного цикла продукции;
- управления по научно-техническим, производственным, экономическим и социальным факторам и условиям.

Функции единой системы управления качеством можно подразделить, исходя из распространения и глубины воздействия на стратегические и тактические.

Стратегические функции:

- прогнозирование и анализ базовых показателей качества;
- определение направлений проектных и конструкторских работ;
- анализ достигнутых результатов качества производства;
- анализ информации о рекламациях;
- анализ информации о потребительском спросе.

В свою очередь методологию стратегического управления необходимо рассматривать в качестве взаимодействия двух взаимодополняющих подсистем:

управление стратегическими возможностями, включающие анализ и выбор стратегической позиции, или «запланированная стратегия»;

оперативное управление проблемами в реальном масштабе времени, позволяющее предприятиям реагировать на неожиданные изменения или «реализуемая стратегия».

Тактические:

- правление сферой производства;
- поддержание на уровне заданных показателей качества;
- взаимодействие с управляемыми объектами и внешней средой.

Предлагаемые интегрированной системой управления предприятием TQM подсистемы управления также применимы интегрированной СВК:

- общеадминистративное управление качеством, затратами, окружающей средой и безопасностью предприятия
- управление качеством, затратами, окружающей средой и безопасностью производства конкретных видов продукции
 - стратегическое планирование и маркетинг
 - управление материально-техническим снабжением и подготовкой
 - управление активами и рисками
 - управление персоналом.

Результаты деятельности компании могут оцениваться с помощью следующих критериев: степень удовлетворенности потребителей, степень удовлетворенности персонала предприятия и степень влияния предприятия на общество. Данные результаты определяют цели и задачи бизнеса.

Квалифицированное использование методологии TQM обеспечивает:

- увеличение степени удовлетворенности потребителей продукцией и услугами;
- улучшение имиджа и репутации предприятия;
- повышение производительности труда;
- увеличение прибыли;
- повышение качества и конкурентоспособности продукции;
- обеспечение экономической устойчивости предприятия и рационального использования всех ресурсов;
- повышение качества управленческих решений;
- внедрение новейших технических и технологических разработок.

Производственные процессы являются центральными в цепочке создания добавленной стоимости. Процессы складирования и изготовления продукции должны быть интегрированными с соответствующими концепциями управления, организации, планирования, бюджетирования и контроля. [6] Конечному продукту производимому на предприятии необходимо уделять особое внимание как при внедрении системы качества, так и при интеграции внутренних контрольных систем на производстве, где качество должно рассматриваться не только с позиции производителя, но и с позиции покупателя данной продукции. Система управления качеством продукции представляет собой совокупность управленческих органов и объектов управления, мероприятий, методов и средств, направленных на установление, обеспечение и поддержание высокого уровня качества производимой продукции.

Для оценки качества производимой продукции важны разнообразные свойства:

- технический уровень, который отражает материализацию в продукции научно-технических достижений;
- эстетический уровень, который характеризуется комплексом свойств, связанных с эстетическими ощущениями и взглядами;
- эксплуатационный уровень, связанный с технической стороной использования продукции;
- техническое качество, предполагающее гармоничную увязку предполагаемых и фактических потребительских свойств в эксплуатации изделия (функциональная точность, надежность, длительность срока полезного использования).

Для повышения эффективности деятельности и оптимизации процессов необходимо соблюдать основные требования TQM.

1. Ориентация на потребителя. Система качества должна быть направлена на удовлетворение требований потребителя и превзойти его ожидания. Процесс ориентации на потребителя начинается со сбора и анализа жалоб и претензий заказчиков для получения выводов по рынку в целом.

2. Ведущая роль руководства. Руководители компании устанавливают единые цели, направления деятельности и способы их реализации.

3. Максимальное вовлечение сотрудников компании в процесс достижения поставленных целей. Персонал

компании должен владеть методами работы в команде для обеспечения постоянного улучшения деятельности.

4. Процессный подход. Процессная модель состоит из множества бизнес-процессов, участниками которых являются структурные подразделения и должностные лица компании. Под бизнес-процессом понимают совокупность разных видов деятельности, которые создают продукт. Основой управления бизнес-процессами являются показатели эффективности: затраты, время выполнения процессов, качественные характеристики процессов.

5. Системный подход к управлению. Результативность и эффективность деятельности предприятия могут быть

повышены за счет создания, обеспечения систем взаимосвязанных процессов по созданию качественной продукции и управления этой системой.

6. Постоянное улучшение деятельности. Предприятие должно не только отслеживать возникновение проблем, но и предупреждать их возникновение в дальнейшем.

7. Подход к принятию решений, основанный на достоверных фактах. Достоверность данных базируется на внутренних проверках системы качества и др.

Осуществление перечисленных подходов невозможно без интеграции СВК и систем управления качеством со всеми бизнес-процессами организации, а также всех отделов и органов управления предприятия.

Литература:

1. Васильчук О.И. Организационно-экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса // дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук / Москва, 2000
2. Васильчук О.И. Основы обеспечения конкурентоспособности предприятий сферы услуг. // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. 2011. №5. с. 12–16
3. Васильчук О.И., Савенков Д.Л.: Основы управления предприятиями сферы услуг. // Сибирская финансовая школа. 2011. №3.
4. Нечитайло А.И., Нечитайло И., Панкова Л.В. Понятие, сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета и отчетности // Аудит и финансовый анализ 4/2012, с. 28–33
5. Федотов Г.П., Васильчук О.И., Васильчук К.С. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений // «Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика», №1 (33), 2014, с. 190–201.
6. Bungartz O. Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS). Steuerung und Überwachung von Unternehmen. 3., neubearbeitete Auflage. Erich Schmidt Verlag GmbH, Berlin 2012–521 с.
7. Frugier F.: Die Einrichtung Moderner Interner Kontrollsysteme in Unternehmen. Verlag: DruckDiplomica. Hamburg, 2009. 101 s.
8. Grab H., Schläpfer A., Odermatt F., Dr. Mattig F.: Riskmanagement und Internes Kontrollsystem. Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner, 2011. 58 s.
9. Hirschi B., Hurlimann E., Toma A., Werren K.: Das Interne Kontrollsystem. Verlag: Schlaefli & Maurer AG Bern, 2011. 180 s.
10. Rautenstrauch T., Hunziker S.: Stärkung des IKS. WEKA Finanzen — Das Schweizer Portal für Rechnungswesen. Controlling und Buchhaltung, 2010.

Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы

Трофимов Никита Павлович, менеджер по продажам
ООО «МЕКОМ» (г. Тольятти)

В статье рассматриваются учётные и внеучётные документы в качестве объектов судебно-бухгалтерской экспертизы. Уделено внимание критериям доброкачественности документов для целей классификации документации по качественным признакам. Описывается неофициальная учётная документация, приводятся особенности ее изучения экспертом.

Ключевые слова: документы, бухгалтерский учет, объекты, судебно-бухгалтерская экспертиза, эксперт-бухгалтер, ревизор.

Бухгалтерский учёт осуществляет сплошное и непрерывное наблюдение за разнообразными хозяйственными операциями и процессами, происходящими

на предприятии. Основанием для отражения информации о совершённых хозяйственных операциях в бухгалтерском учёте являются первичные документы. Они явля-

ются источником сведений, необходимых для принятия управленческих решений, обеспечивают контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, обладают юридической силой при возникновении споров или предъявлении претензий и исков, являются источником информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта для целей экономического анализа и контроля.

В специальной литературе распространено мнение, что в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы исследуются только документы, прошедшие проверку при отражении указанных в них фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учёте.

В определении объекта судебно-бухгалтерской экспертизы в литературе отмечается множество направлений и мнений. Одни авторы считают, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отражённые в документах бухгалтерского учёта, которые стали объектом следствия и судебного разбирательства. Другие считают, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы являются документы бухгалтерского учёта, которые приобщены к уголовному делу. При определении объекта судебно-бухгалтерской экспертизы, необходимо отметить, что каждое направление в литературе по данной проблеме в зависимости от целей исследования может быть верным. На основе проведённого анализа мнений различных авторов, можно сделать вывод, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы, исходя из определения, являются учётные и внеучётные документы, улики и другие материалы и предметы, находящиеся в расследуемом деле, которые имеют прямое или косвенное отношение к поставленным на разрешение экспертизой вопросам.

При исследовании хозяйственных операций эксперту-бухгалтеру приходится сталкиваться с огромным количеством документов. В уголовно-процессуальном и гражданском праве документы имеют значение в одних случаях как письменные, а в других — как вещественные доказательства по расследуемому делу. Для эксперта-бухгалтера документ имеет значение письменного доказательства [4].

Так, с точки зрения судебно-бухгалтерской экспертизы под документом следует понимать письменный акт, содержащий определенные реквизиты и отражающий хозяйственные операции и другие факты, с которыми закон связывает наступление экономико-правовых последствий.

В хозяйственной деятельности предприятий документы являются носителями как экономической, так и юридической информации. Носителями экономической информации они становятся в силу того, что посредством документов осуществляются первичное наблюдение и первичная регистрация хозяйственных операций. Экономическая информация документа представляет собой сведения о движении материальных ценностей и денежных средств, т.е. в документах отражается динамика

изменения собственности. Носителями правовой информации документы становятся в силу того, что как материальные объекты они содержат сведения, необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенной операции и обеспечения их доказательной силы. Документ будет иметь доказательное значение только тогда, когда он облечён в установленную законодательством форму.

Каждая основная и вспомогательная хозяйственные операции порождают в сопроводительной документации сложные информационные цепи и сети. Для эффективного их изучения необходимо построить блок-схему документооборота и информационных связей между документами. Чёткая организация документооборота обеспечивает полноту и своевременность получения необходимой информации о работе хозяйствующего субъекта и отдельных лиц, что повышает действенность бухгалтерского контроля. Документооборот регламентируется графиком, составляемым главным бухгалтером. График, утверждаемый приказом руководителя предприятия, должен способствовать улучшению бухгалтерской работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учёта, повышению уровня автоматизации учётных работ.

Изучение бухгалтерских документов с учётом их информационных связей очень важно. Если практически какая-либо из хозяйственных операций не выполнялась или была осуществлена в другом по сравнению с документальными данными виде, размере либо иным способом, это непременно должно проявиться в несоответствии данных, содержащихся в различных документах. Эта закономерность обусловлена прежде всего тем, что в различных документах отражаются различные составные части одной и той же операции, и если какие-либо их данные не соответствуют реально происходящим процессам, то показатели в документах не могут быть взаимосвязаны [1].

Содержание хозяйственных операций, отражённых в документах, очень разнообразно. Для придания документу юридической силы необходима полная характеристика совершаемой операции, т.е. наличие определенного перечня показателей, присущих такому документу, — реквизитов. Анализ контрольной практики показывает отсутствие единого подхода к принятию документов экономического субъекта в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа и определения последствий их использования хозяйствующим субъектом с точки зрения существенности искажения учёта и отчётности в целом. При поиске подложных (недоброкачественных) документов необходимо учитывать следующие обстоятельства:

— при попытке сокрытия в учёте следов преступления интеллектуальный подлог совершается, как правило, более простым способом, т.е. путем подгонки и информационной увязки данных в документах, визуальнo связанных между собой и, как правило, в пределах непосредственной доступности исполнителям;

— ряд взаимосвязанных документов по времени составляется раньше сомнительного, следовательно, для взаимной увязки их исправляют задним числом. Это может вызвать потребность в проведении криминалистической экспертизы по техническому исследованию документов;

— часть документов защищена системой нумерации в прошнурованных журналах, которая затрудняет приведение всей системы документальных данных в состояние взаимоувязки. В связи с этим возможны технические подделки, т.е. материальный подлог, также требующий проведения криминалистической экспертизы;

— так называемые первичные документы в общей информационной цепи не являются истинно первичными, т.е. изначальными [3].

Поэтому все указанные связи также должны быть проверены. При обнаружении разрыва цепи последовательного оформления документов (отсутствие одного или нескольких взаимосвязанных документов) встаёт вопрос о достоверности не только первичных документов, но и данных бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности. В то же время отсутствие документов не означает, что их вообще не было. Документы могли быть утеряны, похищены, уничтожены и т.д. Если следственным путем не удастся получить отсутствующую, но необходимую для расследуемого дела информацию, целесообразно проконсультироваться с экспертом-бухгалтером о возможности её реконструкции.

Для классификации документов по качественным признакам (т.е. для разделения их на доброкачественные и недоброкачественные) предприятиям, ревизорам и экспертам целесообразно использовать критерии доброкачественности документов: формальный критерий, критерий законности, критерий действительности, критерий реальности совершенных операций.

Формальный критерий. Любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме, должны быть заполнены все реквизиты, начиная с наименования хозяйствующего субъекта и заканчивая подписями лиц, оформлявших и санкционировавших данную хозяйственную операцию. Одним из наиболее грубых нарушений, отрицательно влияющих на защитные функции бухгалтерского учёта, является инверсия, т.е. составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности. Например, документы об оприходовании готовой продукции из цеха на склад (акт приемки-передачи, накладная внутрихозяйственного назначения, реестр сданной на склад готовой продукции и т.д.) составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям, в результате чего появляется неучтённое количество готовой продукции на складе. При данном порядке изъятие ценностей на любом промежуточном этапе (в данном случае неоприходование либо неполное оприходование поступившей на склад продукции) не вызывает недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может рассматриваться

как условие, способствующее совершению противоправных деяний, либо, если ведение подобной практики явилось намеренным действием, может входить в содержание способа совершения правонарушений и экономических преступлений.

Критерий законности. Хозяйственная операция, отражённая в документе, должна быть законна по своему содержанию. Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству. Контроль за соответствием осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации должен обеспечивать главный бухгалтер.

Критерий действительности. Документ должен отражать содержание именно той хозяйственной операции, для которой он был создан, причём отражать это содержание в неискаженном виде относительно объёмов, даты, участвующих в хозяйственной операции сторон или лиц и т.д. Своевременное и качественное оформление первичных учётных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учёте, а также достоверность содержащихся в них данных должны обеспечивать лица, составившие и подписавшие эти документы.

Критерий реальности совершенных операций. Первичные документы, отвечающие всем предусмотренным требованиям, признаются доброкачественными, могут быть приняты к учёту и использованы в судебно-следственной деятельности в качестве письменных вещественных доказательств. Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных критериев, являются недоброкачественными. Именно в недоброкачественных документах можно найти признаки и свидетельства о допущенных экономическим субъектом ошибках и отклонениях от норм, значительная часть которых может быть даже классифицирована как злоупотребление персоналом или администрации.

Вопрос о случайном или умышленном происхождении недоброкачественных и недостоверных документов не следует решать только документальным исследованием. Для этого целесообразно использовать комплекс приёмов документального и фактического контроля, что позволит наиболее объективно и полно оценивать исследуемые документы и отражённые в них хозяйственные операции.

Вместе с тем документы могут просматриваться без предварительной их группировки или классификации, в том порядке, как они сброшюрованы. При таком несистематизированном просмотре появляется возможность установления правильности или неправильности каждого документа в отдельности. Однако эксперт будет не в состоянии охватить проверкой какую-либо хозяйственную операцию в целом — могут остаться не вскрытыми такие факты, как, например, искажение себестоимости продукции вследствие несвоевременного списания израсходованных материалов и произведённых расходов,

выплаты по сделанным нарядам за работы, которые фактически не выполнялись и т.д. Поэтому несистематизированный просмотр документов не является достаточно надёжным и целесообразным методом документальной проверки. Им следует пользоваться при общем предварительном ознакомлении с документами экономического субъекта.

Используя данные бухгалтерского учёта, ревизоры часто делают категорический вывод о недостачах, нарушениях, злоупотреблениях, размере материального ущерба. При этом обязательным условием является то, что зафиксированные в документах операции действительно были совершены. Проверка бухгалтерского учёта даёт определенную характеристику финансово-хозяйственной деятельности, но, очерченная строгими границами собственной методологии и будучи относительно замкнутой, система бухгалтерского учёта является частью общей информационной системы, лучше или хуже взаимодействует с другими ее частями. Поэтому с помощью одного изучения документов нельзя выявить многие злоупотребления и нарушения. Более того, изучение только бухгалтерских документов не даёт возможности вскрывать все совершаемые экономические преступления и условия, им способствующие [2].

Экспертная практика показывает, что многие факты не находят отражения в документах или отражаются в них неправильно. Это случаи несанкционированного движения денег, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей и др. Такие операции могут совершаться без оформления документов, быть полностью или частично бестоварными или безденежными. Возможность установления таких фактов через некоторое время становится сложной, т.к. соответствующие материальные ценности могут изыматься посредством списания в расход по завышенным нормам, использоваться для производства неучтенной продукции и т.д. Наиболее точные сведения могут быть получены в ходе оперативного контроля, осуществляемого в момент совершения незаконных операций.

Позиция специалистов, согласно которой наиболее полная информация об искомых обстоятельствах с высокой гарантией её достоверности содержится в различного рода официальных документах, являющихся формализованным отражением имевших место действий, событий, составленных в соответствии с принятым порядком и правилами, отвечающими установленным требованиям относительно их содержания, формы и реквизитов, не представляется бесспорной. Ограничение исследования проверкой документов и методически, и процессуально нельзя признать правильным, т.к. при этом могут быть упущены существенные обстоятельства расследуемого дела. Качество обобщающего документа по результатам проверок по заданию правоохранительных органов зависит от всестороннего исследования операций и фактов, относящихся к поставленным на разрешение вопросам, путём:

— изучения всей предоставленной ему (эксперту-бухгалтеру) как специалисту по бухгалтерскому учёту, анализу и контролю установленной официальной и приобщенной к делу любой другой информации, освещающей обстоятельства дела;

— полного использования всех возможных методов и приёмов исследования документальных данных;

— правильной оценки документальных данных и аргументации ими своего вывода с тем, чтобы этот вывод логически вытекал из исследования, был определённым и исключал возможность двоякого толкования.

Из уголовно-процессуальных норм, регламентирующих производство экспертизы, вытекает требование конкретного отражения в постановлении следователя тех материалов, которые решено подвергнуть специальному исследованию. Это необходимо для обеспечения прав обвиняемого, поскольку при неопределённости материалов, подлежащих исследованию, затрудняются постановка вопросов эксперту и использование его других прав при назначении экспертизы. Конкретное указание материалов требуется для оценки объективности подбора и достаточности материалов для исследования и разрешения иных вопросов, возникающих при оценке экспертизы. Важно, чтобы перечень материалов, являющийся составной частью постановления (определения) о назначении экспертизы, давал чёткое представление о том, какие именно материалы направляются эксперту-бухгалтеру.

При представлении материалов эксперту рекомендуется указывать количество томов и листов в каждом томе, вид, количество и номера документов, какому учреждению они принадлежат и к какому периоду времени относятся. Постановление о назначении экспертизы должно содержать конкретный перечень документов и других материалов, направляемых на экспертизу. Не исключено, что для бухгалтерской экспертизы потребуется следственное производство по делу полностью. Однако обычно необходим специальный отбор для экспертизы той части материалов дела, которая действительно относится к предмету исследования.

Такой подход к исследованию вопросов, поставленных на разрешение ревизора, позволяет выделить следующие группы объектов судебно-бухгалтерской экспертизы:

— заключающие в себе факты, подлежащие исследованию;

— отражающие возникновение и изменение исследуемых фактов;

— облегчающие уяснение смысла и пределов исследования фактов.

Использование такой классификации объектов исследования экспертом-бухгалтером в экспертной практике будет способствовать улучшению качества проведения и результатов судебно-бухгалтерской экспертизы.

Эксперт-бухгалтер, располагая материалами бухгалтерского учёта для ответа на поставленные вопросы, не должен отказываться от использования других данных,

в частности от применения неофициальной учётной документации (т.е. документации, которая официально не установлена для данного предприятия и не находит отражения в бухгалтерском учёте). Обычно неофициальные учётные документы фиксируют экономические явления и составляются материально ответственными и другими лицами по их инициативе. Они характеризуют движение товарно-материальных ценностей, размер материального ущерба и время его возникновения, распределение сумм материального ущерба между должностными и материально ответственными лицами и т.п. Такие документы находятся вне бухгалтерского контроля и самостоятельного доказательного значения не имеют, но могут быть успешно использованы правоохранительными органами при оценке выявленных фактов и определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях и злоупотреблениях [2].

Вместе с тем очень важно, чтобы эксперту-бухгалтеру передавались только такие материалы, которые действительно требуются для всестороннего разрешения вопросов экспертизы. Изучение излишних материалов вызывает неоправданную трату сил и средств, удлиняет сроки экспертизы. В противоположность этому неосновательное ограничение исследуемых материалов может сузить возможности экспертизы и явиться причиной недостаточной её полноты. Неполнота материалов, представленных эксперту, обычно является результатом затруднений органов дознания, следователя, судьи в определении объема и границ исследования. В таких случаях представителю правоохранительных органов, назначившему экспертизу, следует проконсультироваться с экспертом-бухгалтером.

Неофициальная учётная документация должна исследоваться экспертом-бухгалтером в пределах её количества (объёма), изъятого и приобщённого к делу. Трудности её использования в экспертизе во многом связаны с многообразием форм этих документов и различной степенью их оформления. Экспертная практика показывает, что в составе указанной документации встречаются неполноценные документы, содержащие такие недостатки, как небрежность оформления, неоговоренные исправления, отсутствие подписей лиц, совершивших операции, неясное или неполное указание операций, наименований, фамилий и т.д. В отдельных случаях такая документация не охватывает учётный период и является отрывочной. В связи с этим возникает необходимость в определении порядка оценки неофициальных

учётных документов и пределов их использования в бухгалтерской экспертизе. В уголовно-процессуальном законодательстве письменные документы, используемые для доказательства, не подразделяются по признаку установления порядка документирования тех или иных операций и по форме самих документов. В судебно-следственной практике по делам о растратах, хищениях и недостачах товарно-материальных ценностей и денежных средств важным и определяющим для установления объективной истины является достоверность документов по существу их содержания. По этим основаниям неофициальные учётные документы и копии документов бухгалтерского учёта (фотоснимки, письменные дубликаты, удостоверенные нотариальной конторой, компетентным учреждением или органом расследования), приобщенные к делу, могут исследоваться и оцениваться как всякие другие документы официального порядка. Необходимыми данными такого неофициального учётного документа следует считать сведения о том, кем, когда и какая совершена операция, о точных размерах операции (наименование товарно-сырьевых ресурсов, количество, сорт, цена, сумма).

Таким образом, пределы использования неофициальной учётной документации для обоснования выводов эксперта-бухгалтера в полной мере определяются состоянием её оформления, конкретным содержанием поставленных перед бухгалтерской экспертизой вопросов и обстоятельствами дела. Поэтому заранее определить полный перечень случаев возможного использования неофициальной учётной документации и её объемов не представляется возможным. Вместе с тем во многих случаях исследование неофициальной и официальной учётной документации без дополнительных объяснений лиц, имевших отношение к их составлению или ведению, а также совершению операций, отражённых в документах, не позволяет всесторонне и правильно ответить на поставленные вопросы следствия. Иногда оформленные по форме документы не отражают фактически совершенных операций по существу или являются неясными по своему содержанию. Полный учёт показаний свидетелей и обвиняемых, относящихся к предмету бухгалтерской экспертизы, содействует более глубокому изучению предъявленных материалов, т.е. разъяснению сущности документально оформленных операций, порядка составления и прохождения документов. Одновременно это способствует выбору более правильного способа (приема) исследования учётных данных.

Литература:

1. Васильева Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст]/Е.А. Васильева // Экономика и предпринимательство. — 2013. — №7 (36). — с. 229–232.
2. Васильчук О.И. Процедуры аудита деятельности предприятий малого и среднего бизнеса, направленные на обеспечение экономической безопасности [Текст]/О.И. Васильчук // Инновационное развитие экономики. — 2011. — №3. — с. 17–26.

3. Васильчук О. И. Организационно — экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса // дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук/Москва, 2000.
4. Васильчук О. И. Основы обеспечения конкурентоспособности предприятий сферы услуг // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. 2011. №5. с. 12–16
5. Васильчук О. И., Савенков Д. Л.: Основы управления предприятиями сферы услуг. // Сибирская финансовая школа. 2011. №3.
6. Коростелев А. А. Современные подходы к моделированию технологии аналитической деятельности [Текст]/А. А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2013. — № 1 (23). — с. 334–337.
7. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Электронный ресурс]: учеб. пособие для вузов по специальностям «Юриспруденция», «Бухгалт. учет, анализ и аудит»/Е. Р. Россинская, Н. Д. Эриашвили, Ю. П. Кузьякин [и др.]: под ред. Е. Р. Россинской, Н. Д. Эриашвили, Ж. А. Кеворковой. — М.: ЮНИТИ-ДАНАЗакон и право, 2010. — 383 с.
8. Судебная бухгалтерия [Текст]: учеб. пособие для вузов по специальностям «Юриспруденция», «Бухгалт. учет, анализ и аудит»/А. А. Толкаченко, К. В. Харабет, Н. Д. Амаглобели [и др.]: под ред. А. А. Толкаченко, В. А. Бородина. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 223 с.
9. Федотов Г. П., Васильчук О. И., Васильчук К. С. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений// «Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика», № 1 (33), 2014, с. 190–201.

Инвентаризация как средство предотвращения экономических правонарушений

Япринцева Татьяна Юрьевна, студент;

Крупина Ирина Геннадьевна, старший преподаватель
ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти)

В Российской Федерации за последние годы произошел рост экономических преступлений, из них 34% составляют тяжкие и особо тяжкие с материальным ущербом. Наиболее опасными видами экономических преступлений являются хищения, незаконная банковская деятельность, легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных незаконным путем, неправомерные действия при банкротстве, преднамеренное и фиктивное банкротство, уклонение от уплаты налогов и сборов и др. Преступники под видом внешне законных хозяйственных операций похищают ликвидное сырье, материальные запасы, деньги. В создавшейся ситуации важным является исследование теоретических положений уголовного процесса, оперативно-розыскной деятельности, криминалистики, судебной бухгалтерии с учетом интеграции экономических, бухгалтерских, налоговых знаний, обобщения данных правоприменительной практики с целью выявления и предотвращения экономических преступлений.

Для правильной организации следствия и судебного разбирательства по уголовным делам, связанным с хищениями и другими экономическими преступлениями, привлекаются специалисты в области бухгалтерского учета, бухгалтеры-эксперты — для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Использование судебно-бухгалтерской экспертизы связано с тем, что она обосновывает

свои выводы документально достоверными данными, которые отражены в бухгалтерском учете.

Одним из наиболее эффективных инструментов осуществления контрольной функции бухгалтерского учета за сохранностью имущества, дебиторской и кредиторской задолженности организации, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, сборов иных платежей является инвентаризация. Причем, с одной стороны инвентаризацию, можно рассматривать, как процедуру осуществления функции контроля, с другой — как способ ведения бухгалтерского учета, в связи с чем, можно привести несколько определений понятия «инвентаризация».

Инвентаризация — это проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому положению дел.

Инвентаризация — это периодическая проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств и т. п., принадлежащих кому-либо (учреждению, организации, предприятию и т. п.), путем подсчета, описи.

Инвентаризация — способ бухгалтерского учета, представляющий собой регламентную процедуру периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, производимую для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. [1]

Инвентаризация выполняет две основных учетных функции.

Во-первых, она направлена на выявление возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием товарно-материальных ценностей, имущества или денежных средств. Такие расхождения могут возникнуть в силу целого ряда причин — как ошибок, допущенных при отражении в учете конкретных характеристик хозяйственной операции, так и противоправных деяний, совершаемых в ходе экономической деятельности. Поэтому первой функцией является проверка полноты и правильности данных бухгалтерского учета, а также показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Вторая функция инвентаризации состоит в том, что с ее помощью выявляют реальные объемы некоторых хозяйственных операций, например, расход некоторых строительных материалов при производстве строительно-монтажных работ определяется как разница между тем их количеством, которое было завезено до начала работ, и тем, что осталось после их завершения.

Инвентаризация представляет собой весьма эффективную форму контроля за деятельностью материально ответственных лиц. В связи с этим в судебной бухгалтерии в зависимости от доминирующей функции принято различать заранее объявленные и внезапные инвентаризации.

Заранее объявленными считаются такие, о сроках проведения, которых известно материально-ответственному лицу. В этом случае инвентаризация выполняет свои учетные функции (например, перед составлением ежегодной отчетности).

Внезапные инвентаризации практикуются с целью контроля. Этот контроль может осуществляться как руководством организации по специальному графику, так и по инициативе тех субъектов, которые наделены такими правами (сотрудники налоговой инспекции, правоохранительных органов и др.).

Порядок проведения инвентаризации оформляется в виде приложения к приказу об учетной политике. Это приложение включает в себя: график проведения плановых и внеплановых инвентаризаций (в том числе обязательных) в отчетном году; даты проведения плановых инвентаризаций; перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации.

Ответственной за проведение инвентаризации является постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При значительном объеме имущества и обязательств по приказу руководителя организации могут быть созданы рабочие инвентаризационные комиссии. Их также целесообразно создавать, если организация имеет обособленные подразделения (филиалы и представительства) или ведет деятельность на обширной территории (в строительных организациях, на сельскохозяйственных предприятиях, в леспромхозах и т. д.). В нормативных документах нет прямого запрета на включение в состав комиссий представителей сторонних организаций (аудиторов, оценщиков, экспертов) для формирования экономически обоснованных и достоверных результатов инвентаризации. [3]

Порядок проведения инвентаризаций организации определяют таким образом, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на ее нормальную работу.

Этапы инвентаризации во взаимосвязи с функциями бухгалтерской службы приведены в таблице 1.

Таблица 1. Этапы инвентаризации

Этап	Документы, оформляемые в ходе инвентаризации	Функции бухгалтерской службы
Подготовительный	Приказ руководителя о проведении обязательной ежегодной инвентаризации, внутренние инструкции, расписки материально-ответственных лиц	Участие в разработке внутренних первичных и нормативных документов, определение остатков имущества и обязательств по учетным данным
Натуральная и документальная проверки	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Участие в проверках, проводимых инвентаризационными комиссиями
Таксировочный	То же	Предоставление комиссиям данных о существующих оценках имущества и обязательств
Сравнительно-аналитический	Акты инвентаризации, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений учетных оценок от текущих, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетные регистры, хранение документов по учету результатов инвентаризации

На подготовительном этапе инвентаризации материально ответственные лица передают комиссии приходные и расходные документы по отчетам (реестрам), которые служат бухгалтерии основанием для определения соответствующих остатков по счетам бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации. Полнота передачи первичных документов подтверждается расписками указанных лиц, а также держателей подотчетных сумм или доверенностей на получение материальных ценностей.

Второй этап инвентаризации — это натуральная и документальная проверки фактического наличия имущества и обязательств. Их проводят комиссии коллегиально: отсутствие хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Натуральная и документальная проверки при обязательной ежегодной инвентаризации проводятся, как правило, сплошным методом. Этот процесс достаточно трудоемок, но действующие нормативные документы позволяют применять упрощенные способы инвентаризации лишь в немногих случаях. Например, допускается выборочная инвентаризация материальных ценностей, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщиков.

Таксировочный этап заключается во внесении в описи (акты) денежных оценок имущества и обязательств по данным первичных документов и бухгалтерского учета. На этом этапе не учитывается изменение стоимостных оценок, вызванное изменением физических, функциональных и иных свойств объектов инвентаризации.

Сравнительно-аналитический этап инвентаризации позволяет подтвердить существующие оценки объектов учета. Необходимость уточнения бухгалтерской оценки отдельных видов имущества и обязательств связана, в первую очередь, с выявленными расхождениями между значениями показателей по данным учета и фактическими их значениями, подтвержденными в ходе инвентаризации. Рассчитанные отклонения фиксируют непосредственно в актах инвентаризации либо при подведении итогов натуральной проверки в сличительных ведомостях (ф. № ИНВ-18, ИНВ-19).

Инвентаризационная комиссия должна выявить причины, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета, и предложить способы их отражения в учете результатов инвентаризации. Здесь важно установить, имеются ли в организации лица, несущие материальную ответственность за сохранность ценностей, определить размер этой ответственности, проанализировать возможные способы истребования сомнительной дебиторской задолженности (путем перевода долга, бартерных операций и т. п.). По фактам образования излишков или недостач материальных ценностей необходимо получить подробные объяснения от ответственных лиц.

Предложения инвентаризационных комиссий по результатам выполнения сравнительно-аналитического

этапа обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (ф. № ИНВ-26). На заключительном этапе инвентаризации ведомость подписывают руководитель и главный бухгалтер организации одновременно с изданием приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей заключительными оборотами за декабрь. Материалы работы комиссий передают в бухгалтерию организации, где их хранят не менее 5 лет.

Исследовав научные труды в области судебно-бухгалтерской экспертизы, следует выделить наиболее характерные недостатки инвентаризаций на различных предприятиях:

- инвентаризационные комиссии действуют как временный орган;
- проверяющие специалисты плохо ознакомлены с нормативными актами и слабо знают свои права, обязанности и ответственность;
- отсутствует четкая регламентация инвентаризаций (проведение, оформление, подведение итогов и принятие решений по результатам проверки);
- нет методик зачета пересортицы и списания норм естественной убыли;
- не обоснован порядок расчета материального ущерба;
- отсутствует контроль за состоянием инвентаризационной работы;
- большинство членов инвентаризационных комиссий не имеют специального образования. [4]

В связи с этим с целью повышения эффективности проведения инвентаризаций рекомендуется осуществлять контроль за ними по следующим направлениям:

- наличие разработанных и утвержденных планов;
- полнота охвата объектов и своевременность инвентаризаций;
- правомочность и компетентность комиссий;
- качество инвентаризационного процесса;
- достоверность и правильность составления инвентаризационных описей и сличительных ведомостей;
- своевременность, объективность и законность реализации материалов инвентаризаций;
- правильность отражения на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах результатов проведенных инвентаризаций.

Кроме того, в целях более полного контроля за состоянием инвентаризационной работы целесообразно проводить анализ ее эффективности. При этом необходимо учитывать возможные упущения в этой деятельности.

Для определения непосредственных результатов деятельности инвентаризационных комиссий должны анализироваться степень или уровень выполнения определенных задач, прохождение этапов проверки.

Для этого необходимо разработать систему показателей, отражающих: полноту, своевременность и опе-

Таблица 2. Система показателей, эффективности инвентаризации

№ п/п	Наименование показателя	Характеристика показателя
1.	Показатель своевременности	Данный показатель характеризует проведение инвентаризаций в срок, установленный планом. Он определяется отношением количества своевременно проведенных инвентаризаций ко всем планируемым инвентаризациям
2.	Показатель выполнения плана проведения инвентаризаций	Рассчитывается как отношение фактически проведенных инвентаризаций к их плановому количеству
3.	Показатель соблюдения сроков выведения результатов инвентаризаций	Исчисляется как отношение числа инвентаризаций, по которым результаты выведены в срок, ко всем проведенным инвентаризациям
4.	Показатель участия руководителя, его заместителя и главного бухгалтера в проведении инвентаризаций	Исчисляется как отношение числа инвентаризаций, проведенных под председательством этих должностных лиц, ко всем проведенным инвентаризациям
5.	Коэффициент качества инвентаризаций	Он определяется отношением количества достоверных инвентаризаций ко всем проводимым инвентаризациям
6.	Коэффициент охвата инвентаризаций контрольными проверками	Учитывает уровень проверки достоверности проводимых инвентаризаций. Определяется путем отношения количества проводимых контрольных проверок данных инвентаризаций к общему числу инвентаризаций
7.	Коэффициент возмещения выявленного ущерба	Указанный показатель рассчитывают как отношение размера возмещенного ущерба к общей сумме выявленной недостачи

ративность выполнения инвентаризационной работы; единство в совокупности показателей; сравнимость результатов.

Этому требованию в наибольшей мере соответствуют относительные величины. Общий принцип подсчета отдельных показателей заключается в том, что выбираются отдельные, наиболее важные элементы цикла ревизионной работы или функциональных обязанностей, конечный результат которых поддается количественному определению. При этом рассчитанные коэффициенты будут характеризовать эффективность и качество проведенной инвентаризационной работы.

Приведем значимые на наш взгляд показатели, на основании которых целесообразно проверять состояние и эффективность инвентаризационной работы (таблица 2).

Предлагаемые показатели дают возможность определить качество и эффективность инвентаризаций, усилить контроль за качеством мер, связанных с обеспечением сохранности собственности предприятий.

Вместе с тем эти показатели целесообразно дополнять сведениями о принятых мерах по возмещению выяв-

ленного в процессе инвентаризации ущерба в денежном выражении. Результатами качественно и эффективно проведенной инвентаризации могут быть: взыскание выявленных недостач; оприходование неучтенных излишков; погашение вскрытой дебиторской задолженности; обеспечение внесения в кассу денежных расчетов.

При этом следует сравнивать затраты на инвентаризацию с дополнительными доходами, полученными от возмещения материального ущерба. Инвентаризация эффективна, если полученный доход превышает затраты на ее организацию при соблюдении всех требований к ее методике и технике проведения.

Таким образом, предприятиям необходимо совершенствовать механизм проведения инвентаризаций и проводить анализ ее эффективности, что в свою очередь обеспечит повышение качество проверок, снижение трудоемкости контрольных процедур, уменьшение рисков, повышение эффективность работы в борьбе с экономическими правонарушениями.

Литература:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.
4. Россинский Е.Р., Эриашвили Н.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. Пособие. — М: ЮНИТИ-ДАНА. — 2006.

Новые подходы к оценке и обеспечению экономической безопасности субъектов рынка

Средства аутентификации и идентификации безопасности в корпоративной информационной системе

Васильчук Ксения Степановна, студентка

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования
Национальный исследовательский университет «МИЭТ» (г. Москва)

В статье обосновывается необходимость повышения безопасности в корпоративной информационной системе. Обращается внимание на усиление мер контроля, направленных на аутентификацию и идентификацию пользователей.

Ключевые слова: информационная безопасность, аутентификация, идентификация, конфиденциальность, корпоративная информационная система.

В современных условиях, перехода экономических субъектов на систему электронных платежей и сдачи отчетности в электронной форме, обмена информацией в целях совершенствования системы управления хозяйствующим субъектом, в частности, в целях системы построения управленческого учета, актуальной становится проблема построения информационной системы с высокой степенью защиты информации. В связи с этим, особое внимание руководителей экономических субъектов должно быть направлено на повышение безопасности корпоративных информационных систем, включающих в себя, такие объекты, как информационные ресурсы с ограниченным доступом, составляющие коммерческую, банковскую тайну, иные чувствительные по отношению к случайным и несанкционированным воздействиям и нарушению их безопасности информационные ресурсы, в том числе открытая (общедоступная) информация, представленные в виде документов и массивов информации, независимо от формы и вида их представления; процессы обработки информации в КИС; информационная инфраструктура, включающая системы обработки и анализа информации, технические и программные средства ее обработки, передачи и отображения, в том числе каналы информационного обмена и телекоммуникации, системы и средства защиты информации, объекты и помещения, в которых размещены чувствительные компоненты КИС [3].

Необходима разработка системы внутреннего контроля экономического субъекта, направленная на разграничение уровней доступа пользователей к информации.

Основной задачей защиты информационной системы сводится к контролю запуска, локализации действия процессов и авторизированного доступа к информационной системе.

При управлении защищенным процессом доступа к ресурсам информационной системы следует различать две составляющих субъекта доступа — «процесс» и «пользователь». Необходимо учитывать разграничение прав доступа не только для субъекта «пользователь» или только для субъекта «процесс», но и в совокупности «пользователь, процесс». Для реализации разграниченной политики выделяются следующие схемы доступа к ресурсам информационной системы:

— разграничение прав доступа к объектам пользователей, вне разграничений процессов (эксклюзивный режим обработки запросов пользователей — доступ к объекту разрешается, если он разрешен пользователю);

— разграничение прав доступа к объектам процессов вне разграничений пользователей (эксклюзивный режим обработки запросов процессов — доступ к объекту разрешается, если он разрешен процессу);

— комбинированное разграничение прав доступа — разграничение прав доступа к объектам процессов в рамках разграничений пользователей (доступ к объекту разрешается, если он разрешен и пользователю, и процессу).

В общем виде модель защиты корпоративной информационной системы реализованной средствами аутентификации и идентификации может быть изображена схематически (рис. 1).

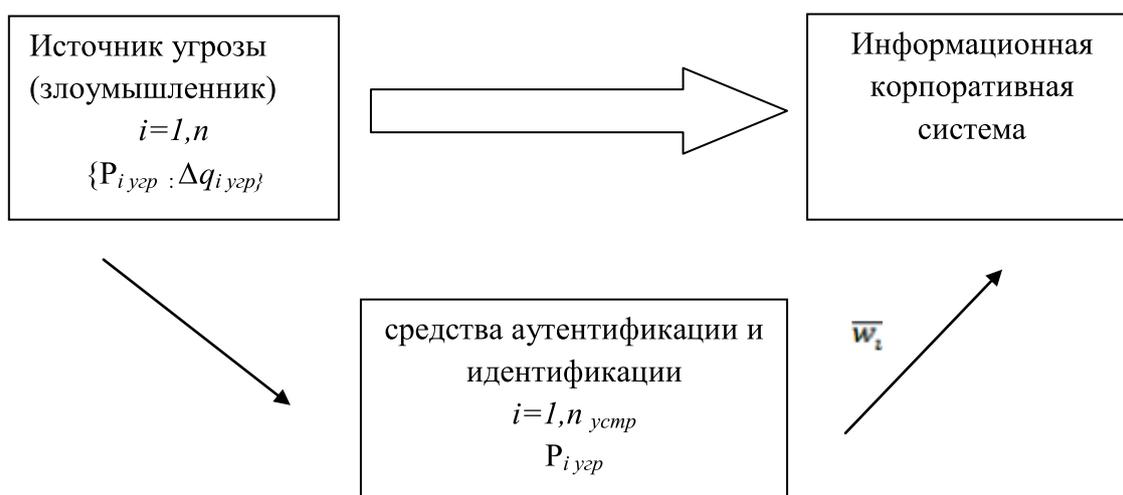


Рис. 1. Общая модель защиты информационной системы мобильного устройства реализованной с помощью средств аутентификации и идентификации

Недобросовестные пользователи, с помощью некоторого источника угроз, генерируют совокупность угроз для корпоративной информационной системы (пусть она будет конечной и счетной $i = 1, \bar{n}$). Каждая i -я угроза характеризуется вероятностью появления $P_{i\text{ угр}}$ и ущербом, $\Delta q_i^{\text{угр}}$ приносимым информационной системе несанкционированной атакой. [1]

Как показывают проведенные исследования, аутентификация пользователей является одним из наиболее важных компонентов организации защиты информации в сети. Прежде чем пользователю будет предоставлено право доступа к определенному виду ресурсов, необходимо провести ряд мероприятий по определению аутентичности пользователя. При получении запроса на использование ресурса от имени какого-либо пользователя сервер, предоставляющий данный ресурс, передает управление серверу аутентификации. После получения положительного ответа сервера аутентификации пользователю предоставляется запрашиваемый ресурс. В экономической литературе рассматриваются следующие средства аутентификации.

А) Использование стандартных паролей. Пароль — совокупность символов, известных подключенному к сети абоненту, — вводится им в начале сеанса взаимодействия с сетью, а иногда и в конце сеанса (в особо ответственных случаях пароль нормального выхода из сети может отличаться от входного). Эта схема является наиболее уязвимой с точки зрения безопасности — пароль может быть перехвачен и использован другим лицом.

Б) Одноразовые пароли. Преимуществом при использовании одноразовых паролей, является невозможность их использования повторно, даже если пароль был перехвачен. Для генерации одноразовых паролей используются как программные, так и аппаратные генераторы, представляющие собой устройства, вставляемые в слот компьютера. Для приведения этого устройства в действие, необходимо назвать так называемое «секретное слово».

Одной из наиболее простых систем, не требующих существенных капитальных вложений и расходов на оборудование, но, одновременно, предоставляя достаточно высокую степень защиты, является S/Key, на примере которой можно продемонстрировать порядок представления одноразовых паролей.

В процессе аутентификации с использованием S/Key участвуют две стороны — клиент и сервер. При регистрации в системе, использующей схему аутентификации S/Key, сервер присылает на клиентскую машину приглашение, содержащее зерно, передаваемое по сети в открытом виде, текущее значение счётчика итераций и запрос на ввод одноразового пароля, который должен соответствовать текущему значению счётчика итерации. Получив ответ, сервер проверяет его и передаёт управление серверу требуемого пользователю сервиса.

Контрольные суммы используются при создании резюме фиксированной длины для представления длинных сообщений. Алгоритмы расчёта контрольных сумм разработаны так, чтобы они были по возможности уникальны для каждого сообщения. Таким образом, устраняется возможность подмены одного сообщения другим с сохранением того же самого значения контрольной суммы. Однако при использовании контрольных сумм возникает проблема передачи их получателю. Одним из возможных путей её решения является включение контрольной суммы в так называемую электронную подпись.

Г) Электронная подпись. Электронные подписи создаются шифрованием контрольной суммы и дополнительной информации при помощи личного ключа отправителя. Таким образом, любой пользователь может расшифровать подпись, используя открытый ключ, но корректно создать подпись, может только владелец личного ключа. Для защиты от перехвата и повторного использования подпись включает в себя уникальное число — порядковый номер.

Средства аутентификации и идентификации выполняют функцию полной или частичной компенсации угроз для информационной системы. Основной характеристикой средств аутентификации и идентификации является вероятность устранения каждой i -й угрозы $P_{i\text{угр}}^{\text{устр}}$. За счет функционирования средств аутентификации и идентификации обеспечивается уменьшение ущерба W , наносимого информационной системе воздействием угроз. Обозначим общий предотвращенный ущерб информационной системе через \bar{W} , а предотвращенный ущерб за счет ликвидации воздействия i -й угрозы через \bar{w}_i . Формальная постановка задачи имеет вид:

$$T^0 = \arg \max \bar{W}(T), \quad (1)$$

где: T — некоторый вектор, характеризующий набор средств аутентификации и идентификации.

Предотвращенный ущерб в общем виде выражается соотношением:

$$\bar{W} = F(P_{i\text{угр}}; \Delta q_{i\text{угр}}^{\text{устр}}; P_{i\text{угр}}^{\text{устр}}; i = 1, \bar{n}), \quad (2)$$

Предотвращенный ущерб средствами аутентификации и идентификации за счет ликвидации i -й угрозы злоумышленника на информационную систему:

$$\bar{w}_i = P_{i\text{угр}} * \Delta q_{i\text{угр}}^{\text{устр}} * P_{i\text{угр}}^{\text{устр}}; i = 1, \bar{n}. \quad (3)$$

При условии независимости угроз и аддитивности их последствий получаем

$$\bar{W} = \sum_{i=1}^{\bar{n}} P_{i\text{угр}} * \Delta q_{i\text{угр}}^{\text{устр}} * P_{i\text{угр}}^{\text{устр}}, \quad (4)$$

Вероятность появления i -й угрозы $P_{i\text{угр}}$ определяется статистически и соответствует относительной частоте ее появления

$$P_{i\text{угр}} = \frac{\alpha_i}{\sum_{i=1}^{\bar{n}} \alpha_i} \quad (5)$$

где: α_i — частота появления i -й угрозы.

Таким образом, проанализировав вероятность появления i -й угрозы можно констатировать тот факт, что средства аутентификации и идентификации обеспечивают защиту информационной системы мобильного устройства на должном уровне.

Если мы будем рассматривать аутентификацию пользователя с точки зрения возможности реализации угрозы по перехвату и использованию «ключа» злоумышленником, то при этом мы получим следующее распределение и значение весовости по риску реализуемости угрозы среди описанных ранее способах защиты. Коэффициент реализуемости угрозы:

Перехват стандартных паролей 0,5 — возможность реализации угрозы средняя $0,3 < Y < 0,6$

Перехват S/key паролей 0,35 — возможность реализации угрозы средняя $0,3 < Y < 0,6$

Контрольные суммы 0,75 — возможность реализации угрозы высокая $0,6 < Y < 0,8$;

Перехвата электронной цифровой подписи 0,25 — возможность реализации угрозы низкая $0 < Y < 0,3$

Весомости каждого из перечисленных мы получим:

Использование стандартных паролей 0,27.

S/Key (одноразовые пароли) 0,18

Контрольная сумма 0,41

Электронная подпись 0,14

Из этого мы можем оценить предположительный ущерб от злоумышленника для корпоративной информационной системы в бюджете которой находится десятки миллионов рублей, а количество атак на корпоративные информационные сети с каждым годом только возрастает.

Предотвращенный ущерб выражается соотношением:

$$\bar{W} = F(P_{i\text{угр}}; \Delta q_{i\text{угр}}^{\text{устр}}; P_{i\text{угр}}^{\text{устр}}; i = 1, \bar{n}), \quad (6)$$

Для решения проблемы аутентификации и идентификации для субъекта «процесс» необходимо нейтрализовать возможность запуска процессов под другими именами (login) и крайне необходимо предотвратить процесс трансформации исполняемых файлов информационной системы.

В качестве альтернативного решения данной проблемы необходимо использовать замкнутость программной среды (приложений). Замкнутость достигается за счет механизма контроля доступа к информационным ресурсам и обеспечение целостности программного обеспечения. Реализация механизма контроля выполняется в том случае, когда корректно разграничены права на запуск исполняемых файлов. Под корректностью разграничения прав понимается регламент выполнения запуска программного обеспечения и противодействия любой трансформации разрешенных к исполнению объектов. Если в качестве субъекта доступа выступает «пользователь» и «процесс», то механизм контроля также может контролировать замкнутость программной среды в комплексе. Достоинством данного механизма является обеспечение разграничения доступа для всех пользователей корпоративной информационной системы.

Таким образом, использование средств аутентификации и идентификации предотвращает несанкционированный доступ недобросовестного пользователя к информационной корпоративной системе, при этом, осуществляется разграничение доступа к ресурсам между различными пользователями, устанавливается ограничение в получении информации, предназначенной третьим лицам и возможность утечки конфиденциальной информации становится минимальной.

Литература:

1. Васильчук О. И. Средства компенсации угроз и аудита безопасности корпоративных информационных систем // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2013. № 4 (30). с. 127–131.

2. Васильчук О.И., Кирсанов Н.Н., Шлегель О.А. Идентификация инсайдера, скрытых каналов утечки информации в производственной и бухгалтерской отчетности предприятия // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2013. №2. с. 88–92.
3. Гагарина Л.Г. Алгоритмы и структуры данных // учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям: 080801 «Прикладная информатика в экономике», 230105 «Программное обеспечение вычислительной техники и автоматизированных систем» / Л.Г. Гагарина, В.Д. Колдаев. Москва, 2009.
4. Гагарина Л.Г., Дорогов В.Г., Захаркина В.Н. Методика оценки эффективности деятельности центров коллективного пользования // Оборонный комплекс — научно-техническому прогрессу России. 2012. №1. с. 81–85.
5. Гагарина Л.Г., Дорогов В.Г., Захаркина В.Н. Техико — экономические аспекты создания сети центров коллективного пользования // Оборонный комплекс — научно-техническому прогрессу России. 2012. №1. с. 76–80.
6. Гагарина Л.Г., Колдаев В.Д. Использование информационных технологий при моделировании индивидуальных образовательных траекторий ВУЗа // Оборонный комплекс — научно-техническому прогрессу России. 2010. №4. с. 99–103.
7. Гагарина Л.Г., Шаньгин В.Ф., Смирнов Д.П. Разработка методического комплекса защиты информации в Интернет-магазинах // Вопросы защиты информации. 2012. №4 (99). с. 27–30.
8. Гостехкомиссия России «Руководящий документ: Защита от несанкционированного доступа к информации. Термины и определения» — М.: Военное издательство, 1992. — 13 с
9. Колдаев В.Д. Моделирование индивидуального образовательного маршрута студента в учебном процессе ВУЗа // Сибирский педагогический журнал. 2012. №3. с. 68–72.
10. Шлегель О.А., Васильчук О.И., Лукоянова А.С. Моделирование процесса формирования набора информационных услуг предприятия сервиса // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. 2012. №5. с. 89–93.
11. Lidija Erochina, Marian Molasy, Olga Vasilthuk Information systems architecture and technology (статья) Web Information systems Engineering, Knowledge Discovery and Hybrid Computing, Wroclaw, Poland, 2011.

Эффективность ценообразования как фактор конкурентоспособности предприятия

Дивеева Светлана Александровна, менеджер-консультант
ООО «С — Деним» (г. Тольятти)

В данной статье рассматриваются способы повышения конкурентоспособности предприятий, статистические аспекты и факторы, влияющие на конкурентоспособность. Также рассматривается процесс ценообразования, политика цен и стратегия ценообразования, которая существенно влияет на хозяйственную деятельность предприятия.

Ключевые слова: Ценообразование, конкурентоспособность, стратегия, мезоуровень

Одним из главных способов повышения способности к конкуренции предприятия является оптимальный механизм установления цены и определение факторов, имеющих влияния на определение цены продукции. Уровень цены реализации прямым образом решает ценовую способность к конкуренции товара.

Исходя из целей своей деятельности, продавец товара устанавливает для себя комплекс основных показателей результативности функционирования, которые он собирается достичь. Основываясь на выстроенную систему, определяются задачи, образуя политику ценообразования продавца. Решения поставленных задач и есть механизм ценообразования. Обычно, торговые предприятия имеют целью коммерческое хозяйствование.

Методика процесса ценообразования включает в себя следующее:

1. Политика цен — общий результат, который продавец собирает, добывается путем продажи своей продукции по установленным ценам.

2. Стратегия ценообразования — это определенный обобщенный план функционирования из комплекса наиболее важнейших решений, вследствие которых ценовая политика осуществляется на практике [1].

Воплощение в реальность политика цен находит в стратегиях ценообразования. При выборе необходимой стратегии продавцу необходимо учитывать совокупность внутренних и внешних факторов, которые определяют процесс ценообразования (Рисунок 1).



Рис. 1. Факторы, определяющие механизм ценообразования

Практика доказывает, что, чем точнее будут данные и детальней происследованы влияющие факторы, тем высокоэффективней и менее рискованный будет выбор стратегии ценообразования. В свою очередь, определенный след оставляет динамическая составляющая развития экономических процессов. Иными словами, для оперативной реакции на минимальные отклонения и изменения в данных факторах, стратегия определения цены должна находиться под регулярным мониторингом. [2]. На рисунке 1 приведена схема наиболее общих и значимых факторов, но при установке стратегии определения цены каждый производитель должен отталкиваться из своей специфики деятельности и индивидуальных возможностей, потому этот список определяющих факторов не является исчерпывающим и может быть расширен на усмотрение продавца [3].

Система определения стратегии установления цены состоит в следующем:

1. Получение данных по факторам, устанавливающим систему определения цены, всеми имеющимися у продавца методами, не противоречащими закону. Изучаемые показатели и результаты желательно оформлять в виде таблиц с числовыми данными, тестов, графиков, вопросов и диаграмм.

2. Стратегическое изучение полученных данных на следующих уровнях:

- на макроэкономическом уровне, так называемом, макроуровне в рамках внешнеэкономических связей и государства;

- на региональном (сегментальном и зональном) уровне, то есть на мезоуровне;

- на уровне продавца, то есть на микроуровне.

3. Непосредственно согласование всего плана функционирования на долгосрочную перспективу из совокупности самых важных решений в соответствии с задачами политики ценообразования, то есть определение стратегии установления цена на товар [4].

Охарактеризовать основные направления стратегии определения цены продавца в теоретическом виде возможно в трех вариантах:

1. Цена устанавливается ниже экономической ценности товара, соотношение цена (P) к ценности (C) меньше единицы ($P/C < 1$).

2. Цена устанавливается на уровне экономической ценности товара, соотношение цена (P) к ценности (C) равна единице ($P/C = 1$).

3. Цена устанавливается выше экономической ценности товара, соотношение цена (P) к ценности (C) больше единицы ($P/C > 1$).

Но такое определение как ценность товара в определенной мере субъективное и зависит от индивидуума и человеческого фактора. Определенно при установлении стратегии ценообразования, конкурентная среда имеет свое влияние, потому безусловно актуально с развитием рыночных отношений сочетание ориентаций как на покупателя, так и на конкурентов. К примеру, на развитом рынке аналогичного ряда продукции в среде жесткой конкуренции, такое определение как экономическая ценность тождественно цене конкурентов.

Статистика обладает широким спектром методов анализа экономических данных. Им следует отнести статистику случайных величин, многомерный статистический



Рис. 2. Система стратегий ценообразования

анализ, статистику временных рядов, статистику цен и ценообразования, непараметрическую статистику и другие. Ценными прикладными возможностями обладает многомерная оценка. Она, обладает комплектностью, позволяет строить ранжировки объектов, исследования., свободные от превалирующего влияния лишь одного или нескольких факторов при недоучете вклада других факторов. [6]. В экономической литературе употребляется разная терминология в обозначении стратегий ценообразования. Нередко употребляемое термина «метод» или «подход» описывает логический смысл стратегий установки цены, систематизированных в данном исследовании.

Многоаспектность экономических ситуаций, условия функционирования продавца, спрос покупателей просит дополнительной корректировки стратегий ценообразования в целях конкуренции. Систематизация главных стратегий установления цены представлена на рисунке 2.

Как правило, лишь совмещение стратегий дифференцированного и конкурентного ценообразования, опираясь на конкретные условия функционирования, обеспечивает высокоэффективность системы мер и действий по определению и управлению ценами.

Стратегия ценовой дискриминации опирается на сегментирования рынка, как и по потребительским, так и по потребительским критериям. Такая стратегия имеет в экономической литературе разные названия, например: стратегия демпинговых цен, стратегия скидки на вторичном рынке, стратегия горизонтальной ценовой дифференциации.

Подвидом стратегии ценовой дискриминации, является стратегия определения цен в зависимости от сегмента покупателей, определяет разные цены на аналогичный вид товара в зависимости от способностей покупателей. Таким примером применения стратегий определения цен в зависимости от сегмента покупателей, могут служить тарифы на электроэнергию для физических лиц и для юридических лиц. Общеизвестно, что для населения такие тарифы гораздо ниже, нежели для организаций.

Эти же тарифы на электроэнергию являются примером также и для иной стратегии установления цены, которая зависит от фактора времени: когда учет используемой энергии просчитывается по специальным двухтарифным счетчикам. Такие счетчики регистрируют отдельно ночное и дневное потребление, следовательно, тарифы на электроэнергию в дневное время суток выше, чем в ночное. Так, продавец распределяет нагрузку на электросети в ночное и дневное время суток, чем стимулирует покупателей на большее использование электроэнергии в ночное время. Это яркий пример того, что к одному и тому же виду товара, возможно применение одновременно разные стратегии дифференцированного ценообразования, конечно же, лишь в том случае, если они не являются взаимоисключающими друг друга стратегиями.

Стратегии установления цены исходя из качества обслуживания, а также форме преподнесения товара, отражают малые отличия во внешнем виде товара при одновременно существенном изменении цены. К примеру, цена на продукцию в подарочной упаковке гораздо выше.

Определение стратегии географического ценообразования, которое еще называют стратегией вертикальной ценовой дифференциации, говорит само за себя. Цены дифференцируются в зависимости от географического расстояния между производителем и покупателем. Полярными показателями являются цены или напрямую зависящие от расстояния — стратегия ценообразования по базисному пункту поставки, — или вообще не ставится такая зависимость — стратегия единых цен. Транспортировка товаров в отдаленные пункты предполагает больше транспортных расходов, нежели в близлежащие к товару (продавцу) пункты, и, как правило, более высокие цены на товар. Но перекладывать на потребителей отдаленных местностей увеличенные транспортные издержки не всегда правильно, так как это ведет к постепенной потере большого сегмента потребителей, особенно когда имеются в той местности другие производители — конкуренты. Потому при доставках продукции одновременно

в разные географические регионы возможно использование стратегии единых или региональных цен.

Стратегия ценообразования с единой ценой заключается в установлении для всех потребителей одной цены с перераспределением затрат по доставке продукции не зависимо от места расположения потребителя в составе установленной цены на товар. То есть фактически имеем, что одни покупатели «переплачивают» ($P/C \geq 1$), а другие — «недоплачивают» ($P/C \leq 1$). Такая стратегия ценообразования использовалась раньше на тарифы по потреблению природного газа [1].

Стратегия регионального (сегментного, предполагает) установления цены предполагает разделение рынка покупателя на географические зоны (регионы). Для потребителей товаров каждого региона определяется одна цена на продукцию вне зависимости от их расположения в пределах данного сегмента. Такая стратегия установления цены используется в наши дни на тарифы по потреблению природного газа. Сохраняются главные минусы: фрагментарность, отсутствие системы показателей (для любого явления, любого процесса). Доверие к статистике зависит от используемых первичных данных, от выбранных статистических методов и от добросовестности пользователей. Усложнение социальных процессов требует новой системы индикаторов, и нередко возникает вопрос: что лучше — применять системы показателей или один интегральный (композитный) показатель? К тому же, наличие разнообразных показателей вызывает проблему их обоснованного выбора. [5].

Стратегия установления цены по базисному пункту поставки (как еще называют по фрахтовому базису) — установление для всех потребителей цены продукции с распределением затрат по доставке продукции не зависимо от места фактической отгрузки продукции. Базисный пункт или фрахтовый базис — определенное условное географическое местоположение условной продукции по выбору производителя, либо продавца. От этого пункта устанавливаются все затраты производителя-продавца по доставке товара до месторасположения каждого по-

требителя-покупателя независимо от фактического места отправки продукции. В некоторых случаях конкурентные продавцы в целях исключения ценовой конкуренции меж собой обговаривают единый фрахтовый базис, так как в подобном случае цены конкурентов из-за транспортных затрат не различаются. А именно, такая стратегия не редко используется производителями-продавцами при продаже продукции тяжелого машиностроения или сырья. Но в некоторых странах, например в США, некоторые подходы к ценообразованию, приводящие к образованию недобросовестной конкуренции, запрещены, как нарушение антитрестовского законодательства [7].

Стратегия ценообразования «транспорт продавца» — предполагает определение стоимости товара в зависимости от договорных обязательств производителя, либо только продавца и покупателя по распределению затрат, связанных с транспортировкой продукции. Стороны имеют возможность договориться как о том, что все затраты по доставке груза берет на себя продавец, так и о том, что эти затраты берет на себя покупатель. На практике возникают разные случаи разделения затрат по доставке грузов между производителем (продавцом) и покупателем. И понятно, что цена продукции зависит прямо пропорциональной от доли продавца в этих затрат. Такая стратегия установки цен на товар распределения транспортных и сопутствующих затрат больше распространена, нежели остальные стратегии.

Таким образом, систематизация стратегий ценообразования дает возможность с минимальными рисками разработать план функционирования, оценить потребности и возможности всех субъектов процесса ценообразования. Опираясь на выбранную стратегию, разрабатывается тактика ценообразования — это комплекс конкретных практических мероприятий, обеспечивающих осуществление выбранной стратегии по управлению ценами на продукцию, исходя из сложившейся на определенный момент рыночной ситуации и включающих в себя реализацию целей продавца на каждом рынке и по каждому товару на заданный отрезок времени.

Литература:

1. Бочкарев И. И., Быков В. А. Стратегический маркетинг: [Текст] Учеб. Пособие / И. И. Бочкарев, В. А. Быков — М.: ТК Велби, Издательство «Проспект», 2013 г. — 259 с.
2. Вахрушина М. А. Стратегический маркетинг: [Текст] Учеб. Пособие / М. А. Вахрушина. — М.: Омега, 2013—630 с.
3. Гуськова Т. Н., Гусейнова А. А. Пути повышения достоверности в маркетинговых исследованиях: /Текст: Научное издание. IV Международная научно-практическая конференция «Экономика и управление: Новые вызовы и перспективы» 29–30 апреля, 2013 г. — С. 230–233.
4. Глицкий А. Б. Стратегический маркетинг: [Текст] Учеб. Пособие / А. Б. Глицкий — М.: Финансы и статистика, 2013. — 320 с.
5. Гуськова Т. Н. Методологические проблемы современной русской статистики: / [Текст] / Статья. / Материалы X международной научной конференции «Татищевские чтения»: Актуальные проблемы науки и практики. Ч. 3. / Тольятти: Волжский университет им. В. П. Татищева, 1–21 апреля 2013. — С. 23–30.
6. Гуськова Т. Н. Многомерные оценки в экономических исследованиях: / [Текст] Научное издание / Актуальные вопросы науки и практики: сборник материалов межрегиональной научно-практической конференции (г. Толь-

ятти, 04 марта 2013 г.) / Восточная экономико-юридическая гуманитарная академия (Академия ВЭГУ). — Тольятти: Кассандра, 2013. — С. 33–36.

7. Керимов В. А. Маркетинг [Текст]: учеб. Пособие / В. А. Керимов. — М.: Дашков, 2013.

Система управления рисками предприятий сферы услуг

Закаткина Дарья Владимировна, бухгалтер
ООО «ВНЕШТОРГСНАБ» (г. Тольятти)

В статье рассматривается необходимость организации системы управления рисками на предприятиях, методы управления рисками, количественная и качественная оценка рисков.

Ключевые слова: Риск, управление риском, анализ, качественная и количественная оценка, SWOT-анализ.

В любой сфере деятельности человека присутствуют риски. Это могут быть риски политические, экологические, экономические и множество других. В ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия неизбежно возникают рискованные ситуации. Природа риска обусловлена неоднозначностью будущих событий [1, 118]. Любая хозяйственная операция, любое принимаемое решение предпринимателя сопровождается угрозой возникновения риска, что влечет за собой угрозу потери прибыли, имущества и может грозить банкротством предприятия. Именно поэтому тема управления рисками является актуальной на сегодняшний день — независимо от изменений внешней и внутренней среды, всевозможных факторов, провоцирующих появление рисков, ими необходимо управлять для успешного достижения целей.

Процесс управления рисками происходит на каждом предприятии, но существует определенная разница: одни предприятия оценивают результаты и последствия наступления рискованной ситуации, а другие постоянно отслеживают риски и управляют ими. Второй способ можно назвать риск-менеджментом и он является предпочтительным, так как предприятие может при выявлении риска минимизировать его, либо отказаться совсем, что позволяет уменьшить затраты предприятия.

Процесс управления рисками является многоступенчатым и сложным. На первом этапе проводится диагностика рисков: на предприятии выявляются основные виды рисков, присущие данному виду и сфере деятельности. Существует два подхода к идентификации рисков: консервативный и прогрессивный.

Консервативный подход означает проведение идентификации рисков раз в год или при необходимости. Обычно при применении такого метода определение или оценка рисков проводятся после наступления события, которое привело к убыткам. Инвестиции в риск-менеджмент не приносят должного результата, так как управление рисками не является неотъемлемой частью процесса принятия решения. Руководители многих предприятий не считают, что необходимо формировать систему управ-

ления рисками, так как они смогут легко преодолеть возможные рискованные ситуации. При этом не представляя себе масштабов и опасности наступления какого-либо рискованного события, они не только не систематизируют риски, но и не считают нужным защититься от них.

При прогрессивном подходе предусматривается непрерывный процесс выявления рисков, в котором участвуют все сотрудники предприятия, руководство осуществляет необходимую координацию.

Таким образом, процесс выявления рисков можно разделить на две стадии. Вначале происходит ознакомление с общей картиной деятельности предприятия: выявляются отделы, наиболее подверженные рискам, и идентифицируются наиболее существенные риски. Затем анализируются подразделения и виды рисков, которые присущи их деятельности. Например, для производственного подразделения существенным риском может быть производственный брак, недопоставка комплектующих материалов.

Существует несколько методов диагностики рисков: анкетирование, интервьюирование, экспертная оценка, аудит рисков.

Анкетирование обычно проводится на начальных этапах диагностики рисков. Преимуществом анкетирования является анонимность. Выборка респондентов может быть ограничена как отдельным структурным подразделением, так и может включать сотрудников всего предприятия. По итогам анкетирования риск-менеджеры поводят анализ полученных данных и формируют группы оценки рисков, осуществляют ранжирование, выбирают наиболее значимые риски.

Интервьюирование заключается в личном общении с сотрудниками предприятия, что позволяет более точно оценить природу риска и сэкономить время при заключительном анализе и консолидации результатов. В случаях, когда невозможно или затруднительно провести наиболее точный математический расчет вероятности риска, будет правильным в процессе интервью задать рамки возможных ответов, например вероятная возможность изменений законодательства — 5–15%.

В ходе интервью можно получить необходимую информацию о сбоях в системе внутреннего контроля, недостатках в работе отдельных служб, причинах, заставивших сотрудника принять какое-либо решение. После выявления проблем руководством принимаются меры в организации бизнес-процессов, ротации кадров, по изменению процедуры документооборота и т.д. Данный метод подходит для выявления рисков в отдельном подразделении или на небольшом предприятии, когда можно ограничиться незначительным количеством анкетированных, или при повторной диагностике. Анализ полученных результатов проводится аналогично анализу в процессе анкетирования.

Методом экспертной оценки пользуются для анализа конкретных бизнес-проектов. Лучше проводить опрос нескольких внутренних и, при необходимости, внешних экспертов, поскольку оценка вероятности наступления рисков отчасти субъективна. Для более успешного выявления рисков необходимо привлекать профильных экспертов, поскольку привлечение специалистов, знающих специфику конкретной отрасли, защитит предприятие от того, что отдельные операционные риски не будут учтены.

Суть риск-аудита состоит в получении информации о фактическом положении дел на основе данных проверок, ревизий, анализа. Использование данного метода предусматривает оценку уже существующих процедур риск-менеджмента. Риск-аудит позволяет выявить сильные и слабые стороны процедур контроля, направления их развития. Этот способ считается весьма эффективным.

После диагностики рисков проводится оценка рисков, которая может быть проведена в двух формах: качественной и количественной.

Для количественной оценки используются множественные статистические методы, имитационные модели,

сценарные анализы. Например, для оценки финансовых рисков используется расчет рисков стоимости и имитационное моделирование (метод Монте-Карло). Для качественной оценки используется шкала ущерба — от незначительного, малого, среднего, крупного до значимого (таблица 1).

Необходимо отметить, что интервалы для таблиц определяются риск-менеджерами, исходя из целей оценки, и могут быть равно распределенными или ассиметричными (когда большее внимание нужно уделить более вероятным и существенным или менее вероятным и менее значимым по размеру ущерба рискам).

Следует учесть, что качественная оценка является менее точным и надежным, но более простым способом оценки риска. Поэтому предпочтительнее использовать количественную оценку риска или совмещать два способа. Качественная оценка вероятности едина для всех подразделений предприятия (таблица 2).

Далее проводится определение толерантности к рискам, то есть определение допустимого размера рисков, к которому предприятие готово на данном этапе развития. Как правило, уровень толерантности определяется как наибольший уровень риска, который предприятие готово понести в настоящее время.

Наиболее простым и приемлемым методом анализа рисков является SWOT-анализ, предполагающий выявление сильных и слабых сторон предприятия, угроз и возможностей и установление связей между ними для формирования внутреннего контроля и выявления возможностей для развития предприятия. SWOT-анализ получил название вследствие соединения первых букв следующих слов: сила (strength), слабость (weakness), возможности (opportunities), угрозы (threats). После составления списка сильных и слабых сторон предприятия, угроз и возможностей происходит установление связей между ними с помощью формирования матрицы SWOT.

Таблица 1. Качественная оценка ущерба

Ущерб	Возможная сумма, д. е.
Несущественный (best)	Менее 100
Малый (up)	100–1000
Средний (base)	1000–10000
Крупный (down)	10000–100000
Существенный (worst)	Более 100000

Таблица 2. Качественная оценка вероятности риска

Вероятность возникновения риска	Интервал, %
Незначительная	Менее 5
Малая	5–20
Средняя	20–50
Высокая	50–80
Значительная	Более 80

Таблица 3. SWOT-матрица организации «Х»

Возможности	Угрозы
<ul style="list-style-type: none"> — Увеличение платежеспособности покупателей — Рост доли на рынке сбыта — Увеличение спроса на предоставляемые услуги — Благоприятная политика государства, содействие в развитии малого и среднего бизнеса 	<ul style="list-style-type: none"> — Изменение потребностей и вкусов потребителей — Рост конкуренции — Появление новых конкурентов — Сокращение спроса на услуги — Рост цен на расходные материалы — Повышение затрат на содержание и ремонт оборудования
Сильные стороны	Слабые стороны
<ul style="list-style-type: none"> — Наличие квалифицированного персонала — Низкие цены на услуги — Наличный, безналичный расчет 	<ul style="list-style-type: none"> — Неудобное расположение офиса — Недостаточная клиентская база — Слабая организация рабочего процесса по производству услуг

После анализа матрицы разрабатываются стратегии предприятия. Необходимо помнить, что возможность и угрозы взаимобратны, таким образом, неиспользованная возможность может стать угрозой, при использовании конкурентом, либо наоборот, предотвращенная угроза может создать на предприятии дополнительную сильную сторону в случае, если конкуренты не предотвратили такую же угрозу.

Рассмотрим SWOT-матрицу для условного предприятия «Х», предоставляющего услуги населению. Для российского рынка услуг характерны высокий уровень неопределенности и рисков, значительные колебания цен, проявление кризисных явлений [2; 65]. В условиях недостатка исходной информации данный метод является одним из наиболее приемлемых.

Таким образом, главной целью предприятия является расширение занимаемой позиции на рынке услуг путем разработки более эффективной стратегии. Исследование особенностей поведения потребителей и производителей услуг способствует совершенствованию механизма управления рисками и уменьшению числа возможных негативных последствий [2, 71]. Стратегия предприятия заключается в предоставлении услуг более высокого качества, снижении цен на услуги, уменьшении времени обслуживания, расширении ассортимента предостав-

ляемых услуг. Поэтому, следует выбрать стратегию увеличения числа клиентов за счет умеренной ценовой политики и создания положительного имиджа предприятия по оказанию услуг.

Не менее важен психофизический принцип сегментации, в рамках которого изучаются особенности потребительского поведения и потенциальные потребители разбиваются на группы со сходными социально-психологическими характеристиками [2, 71].

Оценка риска является важной составляющей системы управления рисками. Оценка риска — это совокупность аналитических мероприятий, которые помогают сделать прогноз возможности получения дополнительного дохода или некоторой величины ущерба от возникшей рискованной ситуации. На предприятии для его успешной работы должна существовать эффективная система внутреннего контроля и ее оценка.

Таким образом, для создания эффективной системы управления рисками необходимо осуществлять анализ, диагностику, количественную и качественную оценку ущерба и вероятности риска. Процесс управления рисками является многоступенчатым и сложным, однако для успешной деятельности хозяйствующим субъектам необходимо организовывать эффективную систему управления рисками.

Литература:

1. Соколова И.А. К вопросу об определении сущности налогового риска [Текст]/И.А. Соколова, Н.А. Прохорова/Вестник ПВГУС — 2013 — №5 (31) — с. 118–121.
2. Соколова И.А. Факторы возникновения риска конфликтных ситуаций на предприятиях сферы услуг [Текст]/И.А. Соколова/Вестник ПВГУС — 2013 — №2 (28) — с. 65–71.
3. Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете [Текст]/А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева/ — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС — 2011. — с. 304.
4. Шапкин А.С. Теория риска и моделирование рискованных ситуаций: [Текст]/А.С. Шапкин, В.А. Шапкин/Учебное пособие — М.: Дашков и К — 2005 — с. 179.

Региональные программы развития малого и среднего предприятия как элемент экономической безопасности субъекта рынка и региона в целом

Захарова Татьяна Николаевна, кандидат экономических наук, доцент;

Сафиуллина Любовь Сергеевна, студент

филиал МГУТУ им. К. Г. Разумовского (г. Конаково Тверская обл.)

В данной статье рассмотрены вопросы экономической безопасности субъекта в разрезе региональных программ городского поселения Конаково Тверской области, которая была направлена как на экономическое развитие города в целом, так и на региональную защищенность своих экономических субъектов.

Ключевые слова: программа развития, экономическая безопасность, субъекты бизнеса, малые и средние предприятия

В общем понимании — обеспечение экономической безопасности субъектов хозяйствования представляет собой совокупность внутренних и внешних условий, направленных на эффективный и динамический рост национальных экономик, что способствует удовлетворенности потребностей общества и государства, а также обеспечивает конкурентоспособность на внешних и внутренних рынках и гарантирует защищенность от различного рода угроз и потерь.

В Российской экономике в настоящее время одновременно функционируют крупные, средние, и малые предприятия, а также широко представлена деятельность, основанная на личном и семейном труде (в виде индивидуальных предпринимателей, фермерских хозяйств и других форм собственности). Размеры предприятий зависят от специфики отраслей, их технологических особенностей, от действия эффекта масштаба. С одной стороны, устойчивой тенденцией научно — технического прогресса является концентрация производства. Именно крупные фирмы располагают большими материальными, финансовыми, трудовыми ресурсами, квалифицированными кадрами. Они способны вести крупномасштабные научно — технические разработки, которые и определяют важнейшие технологические сдвиги. С другой стороны, в последнее время выявился небывалый рост мелкого и среднего предпринимательства, особенно в сферах, где пока не требуется значительных капиталов, больших объемов оборудования и кооперации множества работников. Малых и средних предприятий особенно много в наукоемких видах производства, а также в отраслях, связанных с производством потребительских товаров.

В конце июня 2013 года в городе Конаково Тверской области, местные органы власти провели публичные слушания по утверждению новой городской целевой программы на 2014 год — «Развитие малого и среднего предпринимательства городского поселения город Конаково». По их результатам депутаты городского совета утвердили данную программу, которая была направлена как на экономическое развитие города в целом, так и на региональную защищенность своих экономических субъектов.

По состоянию, на конец 2012 года, в городе Конаково

числилось 40,1 тысяча человек постоянно проживающих граждан, в том числе, 23,2 тысячи — это люди трудоспособного возраста. Из них 1269 человек — индивидуальные предприниматели. Помимо этого, в городе Конаково существует более ста малых предприятий, осуществляющих 13 видов экономической деятельности в сферах сельского хозяйства, строительства, оптовой и розничной торговли, услуг, гостиничного бизнеса, недвижимости, здравоохранения, образования и так далее. В тоже время, на 1 января 2012 года в городе зарегистрировано 297 безработных (а всего по району их 580 человек). В основном, это женщины и молодежь от 16 до 29 лет. В связи с кризисными явлениями в финансово-экономической сфере государства, в последние два года зафиксировано замедление роста числа предпринимателей. Именно поэтому, городские власти решили такими программами обеспечить экономическую защищенность как города в целом, так и их жителей.

Для города Конаково это не первая программа. Не так давно местные органы власти отчитались по программе поддержки малого бизнеса, которая осуществлялась с 2012 по 2013 год. Свои цели она выполнила. В городе был открыт бизнес-центр, создан сайт малого и среднего предпринимательства www.konakovo-biznes.ru, совет по проблемам малого и среднего предпринимательства. Власть активно оказывает поддержку малому и среднему бизнесу. Через центр занятости населения люди получают экономическую помощь в виде субсидий — «стартового капитала» для организации своего собственного дела. В прошедшем году ею воспользовалось 26 человек. Общая сумма расходов на программу 2012–2013 годов составила 460 тысяч рублей, из них из областного бюджета — 400000 рублей и городского — 60000 рублей.

Конечно, проблем немало. В их числе отсутствие действенных финансово-кредитных механизмов обеспечения предпринимателей, сложности с арендой производственных площадей и земли, длительный процесс ее оформления, нехватка квалифицированной рабочей силы ввиду ее оттока в Московскую область, и т.д. Учитывая, что в малом бизнесе сосредоточена и значительная часть торговли, возникает вопрос качества предостав-

Таблица 1. Динамика числа субъектов малого и среднего бизнеса в Конаковском районе

Показатели	На 01.01.2011 г.	На 01.01.2012 г.	Отклонение (+, —)
Всего, в том числе:	3171	3232	+61
Средние предприятия	9	8	-1
Малые предприятия (юр. лица)	115	102	-13
Микропредприятия (юр. лица)	890	881	-9
КФХ (юр. лица)	48	24	-24
Индивидуальные предприниматели	2109	2217	+108

ляемых товаров и услуг. Органы местного самоуправления ограничены, по вмешательству в деятельность предпринимателей по данным вопросам, что снижает контроль, как в вопросах экономической безопасности самого субъекта, так и в вопросах безопасности их производств и услуг. Предприятия торговли используют эту бесконтрольность, что сказывается на качестве товаров, содержания торговых площадей, ценовой политике. В конечном итоге, страдает потребитель.

Принятая программа призвана решить существующие проблемы малого и среднего бизнеса. Основными направлениями работы, обозначенными в ней, являются:

1. Обеспечение доступа к муниципальному имуществу.
2. Содействие развитию инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, консультационная и информационная поддержка.
3. Поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в области подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров.
4. Пропаганда и популяризация предпринимательской деятельности.
5. Содействие росту конкурентоспособности и продвижению продуктов и товаров, работ и услуг субъектов малого и среднего предпринимательства на внешние рынки, развитие инвестиционной активности.
6. Инновации и промышленное производство.
7. Расширение доступа субъектов малого и среднего предпринимательства к финансовым ресурсам, развитие микрофинансирования.

Литература:

1. Материалы с сайта: konakovo-biznes.ru

8. Совершенствование нормативно-правовой базы предпринимательской деятельности, снижение административных барьеров на пути его развития.

9. Создание условий для обеспечения законности, повышения качества производства, товаров и услуг.

Ожидаемые результаты реализации данной программы:

число субъектов малого предпринимательства на тысячу жителей должно возрасти не менее чем 25 единиц;

доля работников малого предпринимательства в общем объеме работников — 10%;

доля занятых в малом и среднем предпринимательстве должна возрасти до 30 процентов от общего числа экономически активного населения;

снижение уровня безработицы на 5%;

рост объемов продукции и услуг малого и среднего предпринимательства — на 20%;

увеличение общего объема продукции, выполняемого субъектами малого и среднего предпринимательства — на 15%.

Как видно из принятой программы и ожидаемых результатов, местные органы власти кардинально способствуют развитию малого предпринимательства, как одного из элементов экономической безопасности, как отдельного субъекта бизнеса, так и экономической безопасности целого городского поселения. Подобные шаги активно направлены на реализацию существующего целевого государственного тренда по поддержке малого предпринимательства.

Анализ и аудит прибыли от продаж

Иванова Анастасия Вячеславовна, бухгалтер
ООО ПКФ «СпецСтройСервис», (г. Тольятти)

В статье рассмотрены вопросы аудита и анализа прибыли от продаж, представлен подход к планированию прибыли от продаж на основе показателей производственного (операционного) левеиджа.

Ключевые слова: горизонтальный анализ прибыли, аудит прибыли от продаж, производственный (операционный) левеидж, резервы роста прибыли.

Прибыль является самой сложной экономической категорией, без изучения которой невозможен научный подход к решению таких вопросов, как повышение эффективности производства, усиление материальной заинтересованности и ответственности персонала в достижении конечных результатов при наименьших затратах.

Основным показателем прибыли, используемым для оценки производственно-хозяйственной деятельности, выступает прибыль от продаж.

Прибыль от продаж есть показатель экономической эффективности основной деятельности предприятия, то есть производства и реализации продукции, оказания услуг, выполнения работ.

Для управления хозяйственной деятельностью экономического субъекта необходимо информационное обеспечение, которое включает в себя данные о финансовом положении. Важным элементом этой информации являются сведения о финансовых результатах. Следовательно, аудит и анализ данной информации в условиях рыночных отношений имеют важное значение при принятии точных и своевременных управленческих решений тактического и стратегического характера [3].

Рассмотрим методику аудита и анализа прибыли от продаж на примере ООО «СпецСтройСервис». Основным видом деятельности анализируемого предприятия является оказание услуг по установке и документальному сопровождению, обслуживанию тепло — энергосистем.

Аудит прибыли от продаж предполагает решение ряда взаимосвязанных задач:

— изучение учетной политики предприятия-клиента в части порядка ведения учета выпуска и продажи готовой продукции (товаров, работ, услуг) согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

— контроль договорной дисциплины в соответствии с российским законодательством;

— проверка правильности документального оформления операций по выпуску и продаже продукции (товаров, работ, услуг), формированию финансового результата и использованию прибыли;

— рассмотрение порядка учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции (товаров, работ, услуг);

— анализ правильности и законности организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции (товаров);

— контроль соблюдения налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции и товаров (выполнения работ, оказания услуг);

— проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от основных видов деятельности предприятия;

— проверка соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата.

Данные, полученные в процессе проверки, вносятся в рабочий документ, представленный в таблице 1.

Таблица 1. Проверка правильности определения прибыли от продаж ООО «СпецСтройСервис» за 2012 г.

№ п/п	Объект аудита	По данным бухгалтерского учета аудируемого лица		По данным аудита		Причина расхождений (отклонений)
		Сумма	Учетный регистр	Сумма	Выявленные расхождения	
1.	Выручка, тыс. руб.	2943	ОСВ по сч. 90	2943	-	-
2.	Себестоимость продаж, тыс. руб.	2918	ОСВ по сч. 90	2918	-	-
3.	Валовая прибыль, тыс. руб.	25	ОФР	25	-	-
4.	Коммерческие расходы, тыс. руб.	-	-	-	-	-
5.	Управленческие расходы, тыс. руб.	-	-	-	-	-
6.	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	25	ОФР	25	-	-

Таблица 2. Горизонтальный анализ прибыли ООО ПКФ «СпецСтройСервис» за 2011–2012 гг.

№ пп	Показатели	2011 г.	2012 г.	Абсолютное отклонение, +/ —	Темпы роста, %
1.	Выручка, тыс. руб.	513,00	2943,00	+243,00	573,68
2.	Себестоимость продаж, тыс. руб.	(368,00)	(2918,00)	+ (2550,00)	792,93
3.	Валовая прибыль, тыс. руб. (с1-с2)	145,00	25,00	-120,00	17,24
4.	Управленческие расходы, тыс. руб.	(128,00)	-	- (128,00)	-
5.	Прибыль от продаж, тыс. руб. (с3-с4)	17,00	25,00	+8,00	147,06

Таким образом, данные отчета о финансовом результате соответствуют данным бухгалтерского учета по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Проведем горизонтальный анализ прибыли ООО ПКФ «ССС», составив аналитическую таблицу с данными за два периода: 2011 и 2012 гг. (табл. 2).

По данным таблицы 2 видно, что показатель валовой прибыли за 2012 г. снизился на 120 тыс. руб., что обусловлено опережающим темпом роста себестоимости продаж (792,93 %) по сравнению с темпом роста выручки (573,68 %). Темпы роста прибыли от продаж (147,06 %) выше темпов роста валовой прибыли (17,24 %). Положительное влияние на рост прибыли от продаж оказало снижение управленческих расходов на 128 тыс. руб.

Планирование прибыли в условиях рыночной экономики может осуществляться на основе производственного (операционного) левериджа.

Производственный (операционный) леверидж показывает темпы изменения прибыли в зависимости от темпов изменения выручки. Механизм применения данного метода основывается на факторах, воздействующих на изменение выручки в плановом периоде по сравнению с базисным. [2,157]

Производственный (операционный) леверидж количественно характеризуется соотношением между постоянными и переменными расходами в общей их сумме и величиной показателя «прибыль до налогообложения». Зная производственный леверидж, можно прогнозировать изменение прибыли при изменении выручки.

Выделяют ценовой и натуральный производственный (операционный) леверидж.

Ценовой производственный (операционный) леверидж определяется отношением базисной выручки к базисной прибыли от продаж [2, 157]:

$$OLp = Sb/Pb, \tag{1}$$

где OLp — ценовой производственный (операционный) леверидж;

Sb — выручка от продаж в базисном периоде;

Pb — прибыль от продаж в базисном периоде.

Для ООО «ССС» ценовой производственный (операционный) леверидж равен:

$$OLp_1 = 2943/25 = 117,72$$

Уровень ценового производственного (операционного)

левериджа показывает, что соотношение выручки и прибыли в базисном периоде составило 117,72. Это означает, что при планировании на 1 руб. прибыли должно приходиться 117 руб. 72 коп. выручки.

Для оптимизации показателя прибыли необходимо добиться уменьшения указанного соотношения, что может быть достигнуто в результате мероприятий, направленных на снижение себестоимости и увеличения выручки от продаж.

Натуральный производственный (операционный) леверидж рассчитывается по формуле [2,157]:

$$OLn = \frac{(Sb - Pp)}{Pb}, \tag{2}$$

где OLn — натуральный производственный (операционный) леверидж;

Sb — выручка от продаж в базисном периоде;

Pp — величина переменных затрат базисного периода;

Pb — прибыль от продаж в базисном периоде.

Рассчитаем натуральный производственный (операционный) леверидж для анализируемого предприятия, приняв за базисный период данные за 2011 г.:

$$OLn_1 = (2943 - 2856)/25 = 3,48$$

Уровень производственного (операционного) левериджа на основе физического объема оказанных услуг (натуральный леверидж) отражает соотношение объемов услуг и прибыли равно 3,48, что ниже ценового производственного (операционного) левериджа. Это означает, что рост выручки обусловлен повышением цен на оказанные услуги. Это ведет к понижению качества получаемой прибыли.

Следовательно, определяющим направлением в повышении качественной прибыли является увеличение выручки за счет роста объема оказываемых услуг и снижения затрат на их осуществление.

Таким образом, аудит финансовых результатов имеет важное значение для хозяйствующих субъектов. Аудиторская проверка позволяет организациям подтвердить правильность ведения учета финансовых результатов, выявить нарушения, если таковые имеются, и в дальнейшем формировать учетную политику во избежание неправильного отражения финансовых результатов. Бухгалтерский учет прибыли от продаж ООО ПКФ «СпецСтройСервис» осуществляется по правилам российского законодательства. При определении финансового результата ошибок

не выявлено. Следует помнить, что формирование достоверной и качественной информации невозможно без использования системы внутренней бухгалтерской управленческой отчетности [1, 168]. Например, информация о «качестве» чистой прибыли может быть получена из документов внутренней управленческой отчетности.

Анализ уровня и динамики прибыли обладает основными функциями, к которым можно отнести: опреде-

ление материального состояния, раскрытие факторов всех полученных результатов, а так же раскрытие резервов усовершенствования материального положения. Горизонтальный анализ прибыли от продаж ООО ПКФ «СпецСтройСервис» показал, что показатель валовой прибыли за 2012 г. снизился на 120 тыс. руб., темпы роста прибыли от продаж (147,06%) выше темпов роста валовой прибыли (17,24%).

Литература:

1. Прохорова Н. А., Соколова И. А. «Внутренняя бухгалтерская отчетность как информационная база управленческого анализа» [Текст]/Н. А. Прохорова, И. А. Соколова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. — 2012. — №23 — с. 168–172.
2. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учеб./Г. В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2013. — с. 288.
3. Соколова И. А. «Применение аналитических процедур в аудите» [Текст]/И. А. Соколова // Наука — промышленности и сервису. — 2010. — №5 — с. 442–446

О необходимости проведения налогового анализа и оптимизации налогообложения

Клямякова Юлия Юсуповна, помощник бухгалтера
ООО «Тэлл» (г. Тольятти)

Под терминами «налоговое планирование» или «оптимизация налогообложения» обычно понимают комплекс мероприятий, направленных на уменьшение или отсрочку налоговых платежей в соответствии с нормами гражданского, трудового и налогового законодательства.

Основной характеристикой, показывающей, с одной стороны, необходимость проведения налогоплательщиком налоговой оптимизации, с другой — отражающей степень налоговых рисков, является налоговая нагрузка (налоговое бремя). Именно показатель налоговой нагрузки определяет степень важности проведения налоговой оптимизации и налогового планирования на исследуемом предприятии.

По существу цель налогового планирования — снижение налоговой нагрузки за определенный период до заданного уровня. В свою очередь, необходимо принимать во внимание тот факт, что налоговая оптимизация предполагает действия, не выходящие за рамки действующего законодательства [1]. Таким образом, существуют объективные ограничения при проведении мероприятий по налоговому планированию.

Под налоговой нагрузкой на уровне хозяйствующего субъекта понимается относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога. Тяжесть

налогообложения учитывает не только налоговое бремя, но и прочие косвенные факторы, снижающие или повышающие его.

Расчет налоговой нагрузки может иметь еще одну важную для организации цель — прогнозирование налогового бремени на будущий период. Для больших предприятий важно предусмотреть налоговую нагрузку в будущих периодах. Важно оценить, какой объем налогов должна будет уплачивать организация, например, за счет расширения своей деятельности.

Налоговое бремя, в соответствии с различными методиками, определяется как отношение отдельных налогов либо совокупности к выбранному результативному показателю. При этом также важно предусмотреть различные налоговые риски, которые могут повлиять на увеличение налоговой нагрузки.

Для определения совокупного налогового бремени исследуемой организации показатель налоговой нагрузки можно рассчитать по официальной методике Федеральной налоговой службы (ФНС). Налоговая нагрузка рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов к выручке организации. В расчет принимаются суммы налогов, уплаченные за рассматриваемый период, независимо от периода их начисления.

В исчислении налоговой нагрузки не участвуют:

— страховые взносы в социальные фонды и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев

на производстве и профессиональных заболеваний, так как они не входят в систему налогов РФ;

— налоги, которые организация удерживает и перечисляет в бюджет как налоговый агент (налог на доходы физических лиц и удержанный с других лиц налог на добавленную стоимость).

Указанная методика используется налоговыми органами в целях контроля за деятельностью налогоплательщика [2]. Показатель налоговой нагрузки хотя и выявляет долю налогов в выручке от реализации, но не характеризует влияние налогов на финансовое состояние предприятия, так как не учитывает структуру налогов в выручке. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность продукции (работ, услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налоговой нагрузки организации. Также отрицательным моментом методики ФНС является то, что она не учитывает влияние страховых взносов в социальные фонды, которые существенно увеличивают бремя плательщика.

Существуют и другие методики расчета налоговой нагрузки, рекомендованные различными авторами. Они обычно различаются по двум основным направлениям: по структуре налогов, которые включаются в расчет при определении налоговой нагрузки, и по показателю, с которым сравниваются уплачиваемые налоги. При применении данных методов возникает масса спорных вопросов по поводу необходимости включения тех или иных показателей в расчет.

Оптимальным значением налоговой нагрузки для нормального функционирования компании в мировой практике является показатель не более 30–40% от прибыли. Однако в Российской Федерации система налогообложения построена так, что уровень налоговой нагрузки может колебаться от 2 до 70%. Значительное отклонение фактической налоговой нагрузки от нормативного уровня является одним из критериев, по которому налоговые органы включают налогоплательщиков в список организации, подлежащих выездной налоговой проверке [3].

На первоначальном этапе анализа налоговой нагрузки необходимо рассмотреть состав начисленных налогов за отчетный период и определить долю каждого налога в общей совокупности налоговых отчислений.

Анализ динамики прибыли до налогообложения, а соответственно анализ динамики показателей выручки, себестоимости товаров, а также расходов на продажу позволит определить степень влияния данных показателей на сумму налога на прибыль исследуемой организации за отчетный период. Низкий уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль организации может быть обусловлен, в основном, опережающими темпами роста прямых расходов над темпами роста выручки организации. В этом случае исследуемой организации необходимо задуматься о поиске новых рынков сбыта для увеличения количества покупателей и, следовательно, объема продаж. Также целесообразно произвести анализ возможности

расширения видов продаваемой продукции или поиска новых поставщиков [7].

Также важно проанализировать динамику показателей налога на добавленную стоимость. Общая сумма налога складывается из суммы налога на добавленную стоимость по реализованным товарам и налога на добавленную стоимость с сумм полученной частичной оплаты в счет предстоящих поставок товара [4].

Для проведения анализа налогообложения бухгалтерский учет по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организации должен быть достоверен в отношении начисленных сумм налогов, и данные первичных документов должны совпадать с данными бухгалтерского учета и налоговой отчетности. При этом главному бухгалтеру исследуемой организации требуется обращать внимание на правильность оформления первичных документов и оперативно реагировать на изменения в законодательстве [5].

В своей деятельности хозяйствующие субъекты всегда стремятся максимизировать свой доход и прибыль, а это может совпасть с минимизацией налоговых отчислений. Но в целом субъектов интересует не сама по себе величина управляемых налогов, а конечный финансовый результат. С этих позиций основной задачей налогового планирования является выбор варианта уплаты налогов, позволяющий оптимизировать систему налогов.

В связи с этим, налоговое планирование является составной частью управления финансами хозяйствующего субъекта; это выработка и оценка управленческих решений исходя из целевых установок организации и учет величины возможных налоговых последствий. Одна из его главных целей — оптимизация налоговых платежей путем использования всех особенностей налогового законодательства [6].

Необходимость налогового планирования в решающей степени зависит от тяжести налогового бремени. Если налоги составляют более половины всех расходов хозяйствующего субъекта, то налоговое планирование принимает глобальный характер и становится важнейшим элементом все управленческой работы на предприятии.

Если по результатам анализа расчетов по налогам и сборам организации за отчетный период, удельный вес налоговых отчислений исследуемой организации не превышает сумму общего дохода предприятия, следовательно, потребность в налоговом планировании минимальна, и в такой ситуации за состоянием налоговых платежей вполне может следить главный бухгалтер организации.

Самым эффективным инструментом налоговой оптимизации является грамотное применение максимального спектра льгот, предоставленных налоговым законодательством (возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога либо иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика).

Таким образом, для проведения анализа и оптимизации расчетов по налогам и сборам исследуемого пред-

приятия, в первую очередь необходимо разграничить бухгалтерский и налоговый учет, так организовав финансово-бухгалтерскую службу, чтобы она способствовала своевременному и четкому решению задач и бухгалтерского учета и налогообложения. Оптимизации налоговых расчетов также может способствовать грамотное применение налоговых льгот и правильная организация сделок организации, а также использование технологии внутреннего контроля налоговых расчетов и создание на пред-

приятии налогового календаря для слежения за сроками уплаты всех налоговых платежей. При налоговом планировании и оптимизации также необходимо помнить и об отчетно-аналитической деятельности налогового персонала. Любая компания должна располагать информацией за несколько лет о том, какие приемы и способы налоговой оптимизации дали положительные результаты, по каким причинам они не достигнуты, какие факторы повлияли на конечный финансовый результат.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ: Часть первая [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 146-ФЗ: принят ГД ФС РФ 16 июля 1998 г. (в редакции от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ) // КонсультантПлюс, 2014
2. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами [Электронный ресурс]: № САЭ-3-01/444@: утв ФНС России от 09.09.2005 г. (в редакции от 21.01.2013 г.) // КонсультантПлюс, 2014
3. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок агентами [Электронный ресурс]: № ММ-3-06/333@: утв ФНС России от 30.05.2007 г. (в редакции от 10.05.2012 г.) // КонсультантПлюс, 2014
4. Васильчук, О.И. Особенности бухгалтерского учета и экономического анализа предприятий бытового обслуживания населения [Текст]: учебное пособие/О.И. Васильчук, Н.А. Прохорова и др./Под ред. О.И. Васильчук. — М.: ФОРУМ, 2011. — 408 с.
5. Парамонова Л.А. Налоговый анализ — основа внутреннего налогового аудита организации [Текст]/Л.А. Парамонова // Школа университетской науки: парадигма развития. — 2011. — № 3-4. — с. 46-49.
6. Прохорова Н.А. Использование экономико-юридической информации при различных формах контроля [Текст]/Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2011. — № 15. — с. 157-164.
7. Прохорова Н.А. Экспертное исследование учета и налогообложения издержек обращения в торговой организации [Текст]/Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2011. — № 18. — с. 98-102.

Особенности возмещения и оптимизация платежей по НДС организацией

Надырова Алина Айдаровна, бухгалтер
ЗАО «ДАЙФОРМ» (г. Тольятти)

Проблема возмещения НДС актуальна для большинства налогоплательщиков. Возмещение НДС — один из наиболее проблематичных вопросов. Решение этой проблемы во многом осложняется тем, что налоговые инспекции долго решают вопрос, связанный с возвратом НДС, даже если существует четкое обоснование необходимости возврата суммы на расчетный счет компании.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются (статья 143 НК РФ):

— организации;
— индивидуальные предприниматели;
— лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза [1].

Объектом налогообложения признаются следующие операции (статья 146 НК РФ):

— реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав; также передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

— передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, «расходы» на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

— строительно-монтажные работы для собственного потребления;

— ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией.

Согласно статье 164 НК РФ НДС взимается по следующим ставкам:

— ставка 0% применяется, например, при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта; услуг по международной перевозке товаров; товаров (работ, услуг) в области космической деятельности;

— ставка 10% применяется, например, при реализации продовольственных товаров; товаров для детей; периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, изделий медицинского назначения.

— ставка 18% — основная, применяется во всех остальных случаях [2].

ЗАО «ДАЙФОРМ» осуществляет производственную деятельность. Основными видами деятельности предприятия являются:

— производство частей и принадлежностей автомобилей и их двигателей;

— производство труб, трубок и рукавов, и шлангов из резины;

— производство пластмассовых труб, шлангов, рукавов, фитингов для шлангов и рукавов.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах [4].

НДС, уплаченный при ввозе товаров, принимается к вычету в том квартале, в котором соблюдены все условия для его применения (товар ввезен, принят к вычету) и на руках имеются вышеперечисленные документы. Если по каким-то причинам в этом периоде не был заявлен вычет, то, по мнению Минфина, нужно по-

дать уточненную декларацию (письмо Минфина России от 22.06.2010 N 03-07-08/186). Хотя суды считают, что нет никаких препятствий для заявления вычета более позднем периоде, чем на него возникло право (постановление Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 N 692/09; ФАС ВВО от 14.09.2011 N A17-4441/2010; ФАС СЗО от 06.08.2009 N A56-38458/2008).

Изучив данный вопрос, можно сделать выводы что, в общем случае НДС подлежит возмещению налогоплательщику только после проведения налоговыми камеральной проверки соответствующей налоговой декларации, срок которой может составлять до трех месяцев (п. 1,2 ст. 176 НК). Заявительный порядок возмещения НДС позволяет хозяйствующему субъекту получить денежные средства уже на 12 день после подачи соответствующего заявления (п. 1 ст. 176 НК). При этом нарушение данного срока должно быть компенсировано налоговыми начислением процентов на сумму НДС, подлежащую возврату, начиная с 12-ого дня после дня подачи налогоплательщиком заявления. Процентная ставка при этом принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка, действующей в период нарушения срока возврата (п. 10 ст. 176.1 НК) [3].

Налогоплательщик, заявляя свое право на возврат НДС в ускоренном порядке, берет на себя обязательство в случае, если по окончании камеральной проверки ревизоры все же придут к выводу о необоснованности возмещения налога, вернуть не только непосредственно сумму НДС, но и начисленные на нее проценты (п. 7 ст. 176.1 НК). Причем в данном случае процентная ставка составит двукратную ставку рефинансирования Центрального банка со дня:

— фактического получения средств — в случае возврата суммы налога;

— принятия решения о зачете — в случае зачета суммы налога в заявительном порядке (п. 17 ст. 176.1 НК).

Для компании ЗАО «ДАЙФОРМ» в исследуемом периоде (2013 г.) имело место быть по следующим направлениям возмещение в соответствии с налоговой декларацией по НДС:

— НДС при обретении на территории товаров, работ, услуг (1923757 руб.);

— НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации (7385699 руб.).

Одним из самых сложных для оптимизации налогов является налог на добавленную стоимость. Однако большинство предприятий и организаций воспользоваться такими налоговыми льготами не могут, не хотят или не умеют. Оптимизацией по НДС будет являться уменьшение размеров налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех представленных законодательством налоговых льгот и других законных приемов и способов.

ЗАО «ДАЙФОРМ» может оптимизировать суммы НДС, выбрав из следующих способов:

— замена части стоимости продаваемого товара на проценты по коммерческому кредиту: в соответствии со статьей 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг. То есть, продавец по договору кредита снижает стоимость имущества и предоставляет отсрочку. В итоге получается, что часть выручки от реализации товара у продавца не облагается НДС;

— отсрочка по уплате НДС: в случае отсутствия перехода права собственности на товар объект налогообложения НДС не возникает. Таким образом, в договоре можно установить такой порядок перехода права собственности на товар или часть товара, при котором получается максимальная отсрочка уплаты НДС в бюджет;

— оформление вместо предоплаты или аванса договора займа: по условиям такого договора займа покупатель предоставляет заем продавцу на сумму, эквивалентную сумме аванса. Также желательно, чтобы сумма займа не совпадала с суммой стоимости товара (работы, услуги), а дата возврата заемных средств не совпадала с датой поставки товара.

Однако, при использовании всех указанных, а также других схем и способов оптимизации НДС надо четко помнить и выполнять основное правило: все способы и схемы должны обязательно иметь экономическое обоснование и правильное документальное оформление, все хозяйственные операции должны сопровождаться первичными документами, оформленными в установленном законом порядке.

Первая проблема, нуждающаяся в решении, это проблема оптимизации налоговых ставок НДС, обеспечив сохранение за этим налогом ведущего места в системе доходных источников бюджета. В последнее время за-

мечена тенденция на сокращение предоставления льгот тем или иным отраслям промышленности, не говоря уж об отдельных субъектах хозяйствования. Это связано с тем, что за последние годы было сделано слишком много льгот по налогообложению, что привело непосредственно к потере денежных средств из федерального бюджета. Поэтому следует уделить особое внимание исследованию, которое позволило бы выявить приоритетные сферы влияния государства в России сегодня:

— всегда надо помнить и другое правило налоговой оптимизации: схема должна быть незаметной для проверяющих;

— при выборе конкретных форм оптимизации обязательно следует определять допустимую степень налоговых рисков, в том числе с учетом правоприменительной и судебной практики;

— внедрение любого способа оптимизации НДС должно иметь четко обозначенные деловые цели и сопровождаться серьезным правовым обоснованием, и лишь результатом этого будет являться налоговая выгода.

При всем этом следует учитывать, что оптимизация не только НДС, но и любого другого налога, может привести к конфликтам организации не только с налоговыми органами, а также и со своими контрагентами, и со своими работниками.

Следующая проблема, связанная с налогом на добавленную стоимость состоит в ложном экспорте товаров из России, по которым начисляется НДС. Но данная проблема на сегодняшний день решается сравнительно быстро таможенными органами Российской Федерации. Так как они обладают всеми необходимыми полномочиями.

В этом свете вопрос о последствиях представления уточненной декларации уменьшающей сумму НДС к возмещению, уже возвращенную налогоплательщиком в заявительном порядке, более чем актуален и имеет вполне весомое денежное выражение.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ. Часть первая [Электронный ресурс]: федер. закон № 146 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 16 июля 1998 г. (в редакции от 06.07.2013 N 19-ФЗ) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон № 117 — ФЗ: принят ГД ФС РФ 19 июля 2000 г. (в редакции от 06.07.2013 N 19-ФЗ) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014.
3. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 15.10.2009 N 104н (ред. от 21.04.2010) // КонсультантПлюс: Версия Проф. — 2014.
4. Прохорова Н. А. Экспертное исследование учета и налогообложения издержек обращения в торговой организации [Текст]/Н. А. Прохорова, И. А. Соколова // Вестник поволжского государственного университета сервиса. Серия: экономика. — 2011. — № 18. — с. 98–102.

Анализ трудового потенциала

Ноздрина Алена Владимировна, бухгалтер-кассир
ООО «Эйч энд Эм Хеннес энд Мауриц» (г. Тольятти)

Стабильность функционирования организации зависит от наличия высоких специалистов и эффективности использования трудовых ресурсов. Поэтому резерв и повышение использования трудовых ресурсов, прогнозирование расходов на оплату труда и социальные отчисления во внебюджетные фонды являются главной управленческой задачей. Использование трудового потенциала и эффективности производственной деятельности организации характеризует показатель производительности труда. Для его анализа традиционно используют показатели выработки и трудоемкости. [3]

Показатель выработки продукции исчисляется как отношение выручки к среднесписочной численности работников по основной деятельности и отдельно к численности рабочего персонала, показывая производительность труда всех работников в совокупности и производительность труда одного рабочего. Трудоемкость — это показатель, обратный показателю выработки. Он характеризуется соотношением среднесписочной численностью работников по основной деятельности и численности рабочего персонала к выручке и показывает, сколько труда затрачено на производство единицы продукции. Рассмотрим анализ выработки продукции работниками на примере ООО «Олимп» в таблице 1.

Из таблицы видим, что при сокращении масштабов деятельности и численности персонала незначительно снизилась производительность труда — примерно на 2%. Однако в результате превышения расходов над доходами организация получила меньшую сумму прибыли от продаж, что стало причиной резкого падения эффек-

тивности использования персонала. Рентабельность персонала по итогам отчетного года составила 5,61 тыс. руб./чел., что на 63% ниже значения прошлого года.

Технологию диагностики трудового потенциала организации можно представить в виде следующих этапов, которые представлены в схеме 1.

На первом этапе диагностики состояния трудового потенциала организации следует уточнить цели диагностики. Это позволит задать желаемые параметры состояния трудового потенциала, но это можно сделать только в общих чертах.

На следующем этапе диагностики следует проанализировать факторы среды, влияющие на состояние трудового потенциала конкретной организации. На их составе и силе влияния на уровень трудового потенциала организации следует остановиться подробнее, поскольку, по мнению Ю. Г. Одегова, величина трудового потенциала носит переменный характер и зависит от многих факторов [1]. Например, от трудовых перемещений, в т.ч. и увольнений работников, от изменения квалификации в результате, как ее повышения, так и понижения. Влияние на состояние трудового потенциала оказывает сплоченность коллектива, уровень конфликтности и т.д.

Все факторы, оказывающие влияние на уровень трудового потенциала организации, можно разделить на две группы: внешние и внутренние (таблица 2).

Внешние факторы определяют состояние спроса и предложения на рабочую силу, что оказывает влияние на состав и структуру персонала организации. Например,

Таблица 1. Анализ показателей выработки продукции ООО «Олимп»

№ п/п	Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение (+; —) (гр. 3-гр. 2)	Темп роста, % (гр. 3/гр. 2) x 100%
1	1	2	3	4	5
	Выручка, тыс. руб.	305917,00	255374,00	-50543,00	83,48
2	Среднесписочная численность работников по основной деятельности, чел.	833,00	707,00	-126,00	84,87
3	В том числе рабочих, чел.	458,00	389,00	-69,00	84,93
4	Удельный вес рабочих в общей численности, %	54,98	55,02	0,04	-
5	Производительность труда, тыс. руб. (с. 1: с. 2)	367,25	361,21	-6,04	98,36
6	Производительность труда одного рабочего, тыс. руб./чел. (с. 1: с. 3)	667,94	656,49	-11,45	98,29
7	Прибыль от продаж, тыс. руб.	12480,00	3969,00	-8511,00	31,80
8	Рентабельность персонала, тыс. руб./чел. (с. 7: с. 2)	14,98	5,61	-9,37	37,45

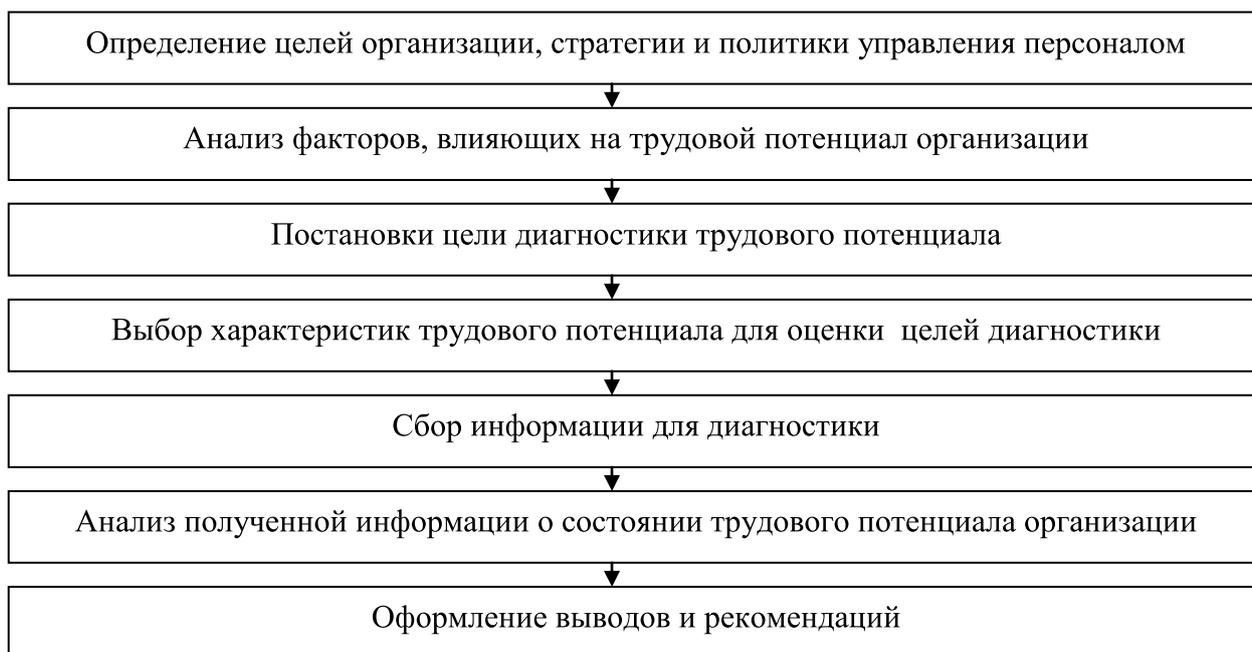


Рис. 1. Технология диагностики трудового потенциала организации

изменение экономической ситуации в регионе в условиях кризиса повлияет на снижение платежеспособного спроса и увеличение безработицы.

Внутренние организационные факторы влияют на потребность в персонале определенных профессий и специальностей, квалификации, а также образования и т.д. К ним можно добавить факторы, оказывающие влияние на изменение численности персонала. Это изменение объема производства, совершенствование технической и технологической базы, внедрение новых форм и методов стимулирования труда и т.д. [3]

На третьем этапе, для постановки цели диагностики трудового потенциала, играют важную роль личностные

факторы определяющие состояние трудовой дисциплины и уровня трудовой активности, которые имеют существенное значение для оценки качественных характеристик трудового потенциала.

В результате анализа факторов среды, влияющих на состояние трудового потенциала в условиях кризиса, нужно выделить 5–7 наиболее значимых и спрогнозировать последствия их влияния на деятельность организации. Например, снижение спроса на продукцию повлечет за собой снижение объемов производства, падение прибыли, следовательно, экономию затрат на оплату труда (уменьшение размеров заработной платы или сокращение численности персонала).

Таблица 2. Факторы, влияющие на трудовой потенциал организации

Внешние	Внутренние	
	организационные	индивидуальные
Уровень развития отрасли; изменение экономической ситуации в регионе; Изменение положения организации на рынке; изменения в науке и технике под влиянием научно технического переворота и социального прогресса; изменения в законодательстве РФ и мировом; состояние рынка труда региона; состояние рынка образовательных услуг; демографические тенденции; состояние социальной инфраструктуры региона	Стратегия развития организации и наличие бизнес-планов; стратегия и политика управления персоналом; уровень развития материально-технической базы производства; финансовые возможности организации; применяемые формы организации труда и уровень организации условий труда; состояние управленческой структуры фирмы; уровень развития службы управления организации; уровень развития системы управления персоналом; состояние социально-психологического климата; стадия жизненного цикла организации; социальные нормы в развитии трудового потенциала и др.	Наличие потребности в повышении профессиональных знаний и квалификации; отношение к организации и условиям труда в ней; Способности к саморазвитию; наличие потребностей, мотивов к сохранению и укреплению здоровья; тип отношения к труду; реализуемое трудовое поведение и др.

Таблица 3. Характеристики трудового потенциала для оценки

№ п/п	Характеристики трудового потенциала	Показатель оценки	
1	Количественные характеристики		
	Численность персонала	Излишек численности персонала	
	Фонд рабочего времени	Количество простоев по вине работников	
	Средний уровень производительности труда	Производственные рабочие выполняют нормы выработки	
	Функциональная структура персонала	Степень закрепления функций организации за работниками	
2	Образовательно-квалификационный потенциал персонала организации		
	1. Уровень профессиональной подготовки	Соответствие образования профессии	
		Соответствие содержания работы уровню квалификации работников	
	2. Трудовая активность персонала	Скорость выполнения работы	
Качество исполнения работ			
3. Развитие коллективных форм труда	Наличие проектных групп, рабочих бригад		
3	Психофизиологический потенциал персонала организации		
	1. Структура персонала по возрасту	Уровень сбалансированности персонала по возрасту	
	2. Структура персонала по стажу работы в организации	Опыт работы в конкретной организации	
		3. Состояние здоровья	Работоспособность
			Уровень заболеваемости
	4. Организационный потенциал	Стрессоустойчивость	
		Групповая сплоченность	
	5. Творческий потенциал персонала организации	Ценности организации	
		Развитие рационализаторства и изобретательства	
		Самообучение и повышение квалификации	
4	Личностный потенциал		
	1. Мотивационный потенциал персонала организации	Удовлетворенность трудом	
		Отношение к профессионально-квалификационному росту	
		Отношение к труду	
	2. Коммуникативный потенциал	Уровень взаимопомощи в коллективе	
		Уровень конфликтности в коллективе	
	3. Нравственный потенциал персонала	Общность профессиональных интересов	
		Уровень доброжелательности коллектива	
		Уровень честности и порядочности коллектива	

На четвертом этапе, для диагностики состояния трудового потенциала организации можно воспользоваться следующим инструментом оценки (таблица 3).

На пятом этапе, получить информацию о характеристиках трудового потенциала можно из следующих источников информации представленных в таблице 4. [4]

На шестом этапе, рассмотрим основные показатели, которые необходимо использовать для комплексной оценки эффективности использования трудового потенциала [2]:

1. Коэффициент сбалансированности = Среднесписочная численность работников / (среднегодовое число рабочих мест * средний нормативный коэффициент укомплектования рабочего места работниками).

Показывает уровень укомплектованности рабочих

мест, соответствие фактического количества рабочей силы количеству, необходимому для обеспечения процесса производства.

2. Коэффициент охвата работников аттестацией = Численность работников, прошедших аттестацию / среднесписочную численность работников.

Отражает качественную (профессиональную) оценку работников, соответствие фактического уровня потенциала рабочей силы уровню, необходимому для обеспечения процесса производства и управления.

3. Коэффициент качества набора персонала = $k_1 + k_2 + k_3/n$,

где k_1 – коэффициент персонала, его обучение качества выполняемой работы набранными работниками (по результатам аттестации);

Таблица 4. Источники информации для диагностики анализа трудового потенциала

№ п/п	Наименование документа	Форма документа
1	учетные карточки персонала	личный листок по учету кадров (форма №Т-10); алфавитная карточка; личная карточка (форма №Т-2)
2	табель учета использования рабочего времени	форма №Т-13
3	внутренняя отчетность по труду	форма №Т-1 «Отчет по труду»; приложение к форме №Т-1 «Отчет о движении рабочей силы, рабочих мест» и др
4	листки нетрудоспособности	Приказом Минздравсоцразвития утверждена новая форма листка нетрудоспособности с 01 июля 2011 г
5	статистические отчеты	Сведения о численности работников и использовании рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения; внутренние отчеты службы управления персоналом; докладные записки о нарушениях трудовой дисциплины и т. п

k_2 — коэффициент новых работников, продвинувшихся по службе в течение одного года;

k_3 — коэффициент новых работников, оставшихся работать по прошествии одного года;

n — общее число показателей, учтенных при расчете

Характеризует эффективность набора персонала кадровой политики, целевые ориентиры руководства организации по подбору персонала, его обучению, повышению квалификации, карьерному росту.

4. Рентабельность персонала (по прибыли от продаж, прибыли до налогообложения и чистой прибыли) = Прибыль (по финансовым результатам)/среднесписочная численность работников организации. [2]

Отражает эффективность использования трудовых ресурсов и показывает, сколько прибыли в рублях получено организацией в расчете на одного работника.

Поскольку прибыль зависит от рентабельности продаж, коэффициента оборачиваемости капитала и суммы функционирующего капитала, факторную модель рентабельности персонала ($R_{П}$) можно представить следующим образом:

$$\begin{aligned} \Pi &= \Pi/Ч = \Pi/В * В/К * К/Ч \text{ или } R_{П} = \Pi/Ч = \\ &= \Pi/В * В/ТП * ТП/Ч, \end{aligned} \quad (1)$$

где Π — прибыль (по финансовым результатам);

$Ч$ — среднесписочная численность работников;

$В$ — выручка;

$К$ — среднегодовая сумма капитала;

$ТП$ — стоимость выпуска товарной продукции в действующих ценах;

$\Pi/Ч$ — рентабельность персонала;

$\Pi/В$ — рентабельность продаж (видов деятельности);

$В/К$ — оборачиваемость капитала;

$К/Ч$ — капиталовооруженность труда;

$В/ТП$ — доля выручки в стоимости товарной продукции;

$ТП/Ч$ — среднегодовая выработка продукции одним работником в действующих ценах.

По первой модели можно определить, как изменилась соответствующая прибыль, приходящаяся на одного работника, за счет изменения уровня рентабельности продаж, коэффициента оборачиваемости капитала и капиталовооруженности труда.

Вторая модель позволяет установить, как изменилась соответствующая прибыль, приходящаяся на одного работника, за счет изменения уровня рентабельности продаж, удельного веса выручки в общем объеме произведенной продукции и производительности труда. [2]

В ходе анализа результатов диагностики о состоянии трудового потенциала организации следует учесть наиболее проблемные стороны формирования, использования и развития трудового потенциала. Кроме того, целесообразно проанализировать возможности изменения количественных и качественных характеристик персонала с учетом влияния факторов среды.

На заключительном этапе диагностики следует сделать выводы о необходимости изменений в трудовом потенциале организации и перейти к оценке отдельных работников.

Выявление недостатков и резервов улучшения трудового потенциала, а также излишних процессов, рабочих мест и должностей является обезличенным процессом при оптимизации численности персонала. Поэтому после такого анализа объективно возникает вопрос о том, кого и как уволить из организации, не нарушая трудового законодательства и обеспечивая дальнейшую работу организации.

Таким образом, решая вопросы оптимизации численности персонала, нельзя избежать оценки трудового потенциала организации.

Литература:

1. Лытнева Н. А. Бухгалтерский учет и анализ / Лытнева Н. А., Парушина Н. В., Кыштымова Е. А. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 604 с.
2. Парамонова Л. А. Сбалансированная система показателей в управлении сервисными организациями / Л. А. Парамонова // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 1. с. 98–105.
3. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2009. 408 с.
4. Справочные материалы Консультант+ [электронный ресурс] / режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

Поиск резервов снижения затрат на материальные ресурсы

Орлова Вероника Сергеевна, стажер-бухгалтер
НУДО ЦПК «Стратегия» (г. Тольятти)

Поиск резервов снижения затрат на материальные ресурсы — одна из наиболее актуальных проблем, так как главная задача любой организации — повышение прибыли. В связи с этим снижение затрат на производство и реализацию продукции, издержек производства, является важнейшим направлением увеличения выпуска продукции и улучшения финансового состояния предприятия.

Материальные ресурсы — один из важнейших элементов производственного цикла любого предприятия; они представляют собой предметы труда, которые используются для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле полностью перенося свою стоимость на стоимость производимой продукции [1].

Снижение показателей на единицу продукции (работ, услуг) — является одним из показателей эффективности работы предприятия. Оно достигается путем:

- снижения норм расхода материалов;
- замены дорогостоящих материалов более дешевыми;
- сокращения транспортно-заготовительных расходов;
- рационального использования сырья и материалов;
- снижения стоимости сырья и материалов;
- сокращения потерь и отходов;
- улучшение технического оснащения и технологии изготовления продукции.

Только при наличии действенного механизма оценки и анализа материальных ресурсов на предприятии, возможно их рациональное управление.

Цель анализа материальных ресурсов состоит в том, что рациональное использование ресурсов ведет к повышению эффективности производства. Эффективность — это выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов [2].

С помощью анализа можно получить необходимый объем информации, дающей точную и своевременную оценку состояния запасов сырья и материалов, их соответствия потребностям рынка или производства, выявление резервов для расширения экономического потенциала предприятия. Поэтому для повышения эффективности использования материальных ресурсов следует провести:

- анализ обеспеченности материальными ресурсами;
- анализ использования материальных ресурсов в производстве;
- анализ материалоемкости, материалотдачи;
- анализ использования отходов производства.

Анализ запасов сырья и материалов как элементов материально-производственных запасов следует начинать с оценки соответствия фактического состояния запасов запланированному. Эффективность расходования материальных ресурсов, составляющих значительную часть всех финансовых средств, оказывает непосредственное влияние на конечные финансовые результаты деятельности предприятия [3].

Следует отметить, что в целом рост запасов сырья и материалов должен быть обусловлен ростом объема производства и реализации продукции, в то же время низкий уровень запасов при росте объемов реализации продукции должен быть обоснован политикой в области закупок сырья и материалов. Отклонение в любую сторону должно быть исследовано, что требует проведения анализа запасов сырья и материалов по элементам.

Обеспеченность предприятия нужным количеством запасов материальных ресурсов является необходимым условием организации производства продукции. Материальные запасы в процессе потребления трансформируются в материальные затраты, поэтому экономное использование топлива, материалов, сырья, энергии поможет снизить себестоимость продукции.

Обеспеченность предприятия запасами в днях исчисляется по формуле:

$$Z_{\text{дн}} = O/R, \quad (1)$$

где $Z_{дн}$ — обеспеченность предприятия запасами в днях;

O — остаток материальных ресурсов данного вида;

R — среднесуточный расход материальных ресурсов данного вида.

Величина текущего запаса рассчитывается по формуле:

$$Z_{тек.} = I * R_{сут}, \quad (2)$$

где $Z_{тек.}$ — величина текущего запаса сырья и материалов;

I — интервал поставки в днях;

$R_{сут}$ — среднесуточный расход материала.

Следует отметить, что анализ обеспеченности материалами осуществляется по наиболее значимым видам, определяющим ее выпуск, так как у большинства промышленных предприятий достаточно широкий ассортимент потребляемых материалов.

Также немаловажным является качество полученных материалов от поставщиков, а также соответствие их техническим условиям, стандартам и условиям договора. Низкое качество материалов ведет к поломкам оборудования, снижению качества готовой продукции, нарушению норм расхода материала и увеличению себестоимости. Поэтому следует выявить причины поступления материала пониженного качества, а также выяснить, какие были приняты меры для получения материалов надлежащего качества отделом снабжения.

Причинами неритмичной работы предприятия могут быть как внутренние, так и внешние факторы. К внутренним относятся: низкий уровень организации, технологии и материально-технического обеспечения производства; к внешним — несвоевременная поставка сырья и материалов поставщиками и прочие.

Наиболее значимым в анализе является выполнение плана по срокам поставки материалов, так как несвоевременные или не ритмичные поставки могут привести к срывам производственного процесса, а также замораживанию капитала. К невыполнению плана производства и реализации продукции ведет нарушение сроков поставки. Ритмичность поставок оценивается на основе расчета коэффициента ритмичности и коэффициента вариации.

Для определения коэффициента ритмичности суммируется фактический удельный вес выпуска продукции за каждый период, но не более планового уровня. Чем ближе коэффициент ритмичности к единице, тем ритмичнее производство.

Коэффициент вариации представляет собой отношение среднеквадратического отклонения от планового задания за сутки (месяц, декаду, квартал) к среднесуточному (среднемесячному, среднедекадному, среднеквартальному) плановому выпуску продукции.

Для осуществления программы выпуска необходимо создание оптимальной величины запасов, которая осуществляет бесперебойную работу хозяйствующего субъекта. Поэтому в процессе анализа необходимо проверить соответствие фактического размера затрат по наиболее

важным видам сырья и материалов с нормативными. С этой целью рассчитывается фактическая обеспеченность материалами в днях, основанная на данных о фактическом наличии материалов в натуральных показателях и среднесуточных их расходах и сравнивается с нормативной величиной.

При повышении эффективности использования материальных ресурсов значительно сокращаются материальные затраты на производство продукции, снижается ее себестоимость и как следствие наблюдается рост прибыли.

Улучшение использования материалов достигается путем: дополнительного приобретения сырья и материалов, снижения норм расхода сырья и материалов на единицу продукции, а также сокращения норм сверхплановых расходов сырья и материалов [4].

Состояние производственных запасов оказывает большое влияние не только на производственные результаты предприятия, но и на его финансовое состояние. Для нормального хода производства и сбыта продукции запасы должны быть оптимальными, а их рациональное использование является фактором роста рентабельности и прибыли.

В ходе анализа необходимо выявить излишние и ненужные запасы материальных ресурсов. Основными причинами образования сверхнормативных остатков по запасам сырья и материалов могут быть: снижение выпуска по отдельным видам продукции, нарушение норм расхода и неравномерное поступление материалов.

Анализ расхода сырья и материалов связан с эффективностью их использования в производственном процессе, что отражается с помощью известных показателей материалоемкости и материалотдачи, изменения норм расхода сырья и материалов, изменения объемов выпуска продукции и других факторов.

Для характеристики эффективности использования материальных ресурсов применяют систему обобщающих (материалоемкость, материалотдача и т.д.) и частных показателей (сырьеемкость, металлоемкость, энергоемкость и т.д.).

Материалотдача характеризует отдачу материалов, т.е. сколько произведено продукции с каждого рубля потребленных материальных ресурсов. Чтобы определить этот показатель нужно стоимость произведенной продукции поделить на сумму материальных затрат.

Материалоемкость — показатель, обратный материалотдаче. Он показывает, сколько материальных затрат фактически приходится или требуется на производство единицы продукции. Экономное расходование всех видов ресурсов обеспечивает рост производства и снижение себестоимости, поэтому важнейшим направлением улучшения работы является снижение материалоемкости продукции.

Эффективность использования отдельных видов материальных ресурсов характеризуют частные показатели материалоемкости [5].

В процессе анализа следует найти причины изменения показателей материалоемкости и материалоемкости, влияние показателей на объем производства продукции, а также влияние на уровень общей материалоемкости уровня ее частных показателей.

Для расчета дополнительного объема продукции за счет снижения материалоемкости сумму экономии следует разделить на показатель материалоемкости или умножить на материалоемкость.

Проводя анализ эффективности использования материальных запасов по показателям материалоемкости и материалоемкости, он, безусловно, должен быть дополнен анализом использования отходов производства.

Для определения сверхплановых возвратных отходов по цене исходного сырья следует величину сверхплановых возвратных отходов по цене возможного использования умножить на соотношение возвратных отходов по цене исходного сырья и возвратных отходов по цене возможного использования.

Для определения резерва увеличения выпуска продукции за счет ликвидации сверхплановых возвратных отходов следует величину сверхплановых возвратных отходов по цене исходного сырья умножить на плановую материалоемкость.

Мероприятиями по управлению материальными затратами могут быть: внедрение организационно-технических мероприятий, соблюдение технологической дисциплины, устранение сбоев в снабжении, брака в производстве и так далее.

В процессе совершенствования технологии производства решаются две основные задачи: повышение качества выпускаемой продукции (работ, услуг) и оптимизация используемых при ее выпуске ресурсов. В этой связи уро-

вень технологии производства может рассматриваться с двух позиций: технической и экономической. В зависимости от стадии жизненного цикла предприятия приоритет отдается одному из названных направлений. Например, на начальной стадии жизненного цикла приоритет отдается техническим преимуществам, которые обеспечивают выпуск продукции (работ, услуг) более высокого качества. Затем начинают преобладать экономические приоритеты.

Решающим условием снижения издержек, а также привлечения потребителей является повышение качества производственных процессов и готовой продукции. Повышение технического уровня производства требует значительных капиталовложений при одновременном росте производительности труда, экономии материальных ресурсов. При этом не только сокращаются текущие затраты, но и создается возможность экономии капиталовложений.

Широкоспециализированное оборудование с автоматизированными системами управления, прежде всего, необходимо для создания гибких и высокопроизводительных процессов. При работе на таком оборудовании и улучшается качество выполняемых операций благодаря повышению точности обработки, а также возрастает производительность труда [4].

Важным направлением совершенствования технологического процесса предприятия является унификация и стандартизация деталей и узлов производимой продукции, позволяющая сократить их номенклатуру, повысить комплектность производства.

Результатом совершенствования технологии производства является снижение трудоемкости, материалоемкости и технологической себестоимости продукции (работ, услуг).

Литература:

1. Вахрушина М.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учеб. пособие для вузов/М.А. Вахрушина. — М.: Вузов. учебник, 2011. — 395 с.
2. Насакина Л.А. Медведева Е.В. Бухгалтерская модель управления по центрам ответственности на предприятиях сферы услуг [Текст]/Л.А. Насакина, Е.В. Медведева // Вестник ИНЖЕКОНа. Серия: Экономика. — 2009. — Т. 29. — №2. — с. 127–133.
3. Медведева Е.В. Формирование и развитие стратегии управления в гостиничных комплексах [Текст]: диссертация на соиск. уч. степ. канд. экон. наук. Тольятти: Тольяттинский государственный университет сервиса. — 2006. — 218 с.
4. Прыкин Б.В. Экономический анализ предприятия: учебник для вузов/Б.В. Прыкин. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 360 с.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие для вузов/Г.В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 356 с.

Оценка вероятности банкротства на примере ООО «ВОЛАНД-КС»

Ревякина Мария Александровна, бухгалтер
ООО «Торговый Дом «АвтоБРИЗ» (г. Тольятти)

В соответствии с Федеральным Законом №127-ФЗ от 26.10.2002 г. «О несостоятельности (банкротстве)», несостоятельность (банкротство) — признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. [1]

Своевременное получение качественной информации о финансовом состоянии организации позволяет находить пути решения финансовых проблем, предвидеть кризисные явления в национальной экономике, тем самым способствуя укреплению финансовой устойчивости экономического субъекта. В связи с этим важную роль в данной ситуации играет оценка прогноза неблагоприятного финансового состояния организации для исключения вероятности ее банкротства.

Финансовый анализ предусматривает ряд методик прогнозирования несостоятельности экономического субъекта, при этом не многие из них могут решить поставленные задачи по анализу финансового состояния.

К сожалению, зарубежные модели не всегда могут быть применимы в отечественной практике, поскольку не учитывают в полной мере российскую специфику функционирования хозяйствующих субъектов относительно количественных значений параметров [2]. Это в свою очередь приводит к неопределенности прогнозируемых показателей, а, следовательно, к субъективным выводам.

Самыми распространенными многофакторными моделями прогнозирования несостоятельности (банкротства) субъекта являются: модель Алтмана; модель Лиса; модель Таффлера; модель Честера; пятифакторная модель

Сайфулина и Кадыкова.

Оценка финансового состояния предприятия и установление неудовлетворительной структуры бухгалтерского баланса, в соответствии Методическим положением №31р от 12.08.1994 г., проводится на основании трех показателей:

- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом;
- коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности.

При установлении факта неплатежеспособности организации и неудовлетворительной структуры баланса осуществляется экономический анализ бухгалтерской финансовой отчетности. Признание структуры бухгалтерского баланса неудовлетворительной не имеет юридических последствий и носит справочный характер.

С целью оценки вероятности несостоятельности (банкротства) проводится расчет всех необходимых показателей (таблица 1).

Пятифакторная модель Алтмана построена по данным эффективно функционирующих и обанкротившихся промышленных предприятий США. Итоговый коэффициент вероятности несостоятельности (банкротства) Z определяется с помощью пяти показателей, каждый из которых имеет определенный вес, установленный различными статистическими методами (таблица 2). Модель британского ученого Таффлера разработана в 1997 г. по данным анализа основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Расчет проводится на основе вычисления четырех факторов финансового положения

Таблица 1. Показатели для анализа вероятности банкротства ООО «Воланд-КС» за 2012 г.

Название коэффициента	Порядок расчета	Значение
Удельный вес оборотных активов в общей сумме активов организации	$K = OA/A = с. 1200/с. 1600$	0,937
Отношение величины нераспределенной прибыли к активам организации	$K = НП/A = с. 1370/с. 1600$	0,444
Рентабельность активов	$K = ЧП/A = с. 2400/с. 1600$	0,075
Удельный вес уставного капитала в общей сумме активов организации	$K = УК/A = с. 1310/с. 1600$	0,002
Коэффициент оборачиваемости активов	$K = В/СРА = с. 2110/(с. 16001 + с. 16000)/2)$	3,159
Отношение величины прибыли от продаж к общей сумме активов организации	$K = П/A = с. 2200/с. 1600$	0,086
Соотношение собственного и заемного капитала организации	$K = СК/ЗК = с. 1300/(с. 1400 + с. 1500)$	0,803
Отношение величины прибыли от продаж к общей сумме всех краткосрочных обязательств организации	$K = П/КО = с. 2200/с. 1500$	0,155

Продолжение таблицы 1

Отношение суммы оборотных активов к общему размеру обязательств организации	$K = OA/O = c. 1200 / (c. 1400 + c. 1500)$	1,690
Отношение величины краткосрочных обязательств к сумме всех активов организации	$K = KO/A = c. 1500 / c. 1600$	0,555
Отношение объема выручки от продаж к общей сумме активов организации	$K = B/A$	2,802
Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом	$K = COC/OA = (c. 1300 - c. 1100) / c. 1200$	0,408
Коэффициент текущей ликвидности	$K = TA/TO$	1,670
Рентабельность реализованной продукции	$K = П/СБС = c. 2200 / c. 2120$	0,045
Рентабельность собственного капитала	$K = ЧП/СК = c. 2400 / c. 1300$	0,168

Таблица 2. Применение дискриминантных факторных моделей для ООО «Воланд-КС» за 2012 г.

Название модели	Порядок расчета	Условные обозначения	Уровни вероятности банкротства	Уровень вероятности банкротства ООО «ВКС»
Модель Альтмана	$Z = 1,2 * K1 + 1,4 * K2 + 3,3 * K3 + 0,6 * K4 + 1,0 * K5$	Z — дискриминантная функция, числовые значения которой сообщают о наличии кризисной ситуации; K1 — удельный вес оборотных активов в общей сумме активов организации; K2 — отношение величины нераспределенной прибыли к активам организации; K3 — рентабельность активов; K4 — удельный вес уставного капитала в общей сумме активов организации; K5 — коэффициент оборачиваемости активов.	$Z < 1,8$ — очень высокая; $1,8 < Z < 2,7$ — высокая; $2,8 < Z < 2,9$ — невысокая; $Z \geq 3$ — очень низкая	5,154
Модель Лиса	$Z = 0,063 * X1 + 0,092 * X2 + 0,057 * X3 + 0,001 * X4$	X1 — удельный вес оборотных активов в общей сумме активов организации; X2 — отношение величины прибыли от продаж к общей сумме активов организации; X3 — отношение величины нераспределенной прибыли к активам организации; X4 — соотношение собственного и заемного капитала организации.	Предельное значение $Z \geq 0,037$	0,093
Модель Таффлера	$Z = 0,53 * X1 + 0,13 * X2 + 0,18 * X3 + 0,16 * X4$	X1 — отношение величины прибыли от продаж к общей сумме всех краткосрочных обязательств организации; X2 — отношение суммы оборотных активов к общему размеру обязательств организации; X3 — отношение краткосрочных обязательств к сумме активов; X4 — отношение объема выручки от продаж к общей сумме активов организации.	$Z > 0,3$ — у организации неплохие долгосрочные перспективы; $Z < 0,2$ — высокая вероятность банкротства	0,850
Пятифакторная модель Кадыкова и Сайфулина	$Z = 2,0 * K0 + 0,1 * K1 + 0,08 * K2 + 0,45 * K3 + 1,0 * K4$	K0 — коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом; K1 — коэффициент текущей ликвидности; K2 — коэффициент оборачиваемости активов; K3 — рентабельность реализованной продукции; K4 — рентабельность собственного капитала.	Финансовое состояние организации с рейтинговым числом менее 1 характеризуется как неудовлетворительное	1,424

экономического субъекта, для каждого из которых предлагаются весовые коэффициенты. В качестве индикативных факторов автором разработаны следующие: отношение величины прибыли от продаж к общей сумме всех краткосрочных обязательств организации; отношение суммы оборотных активов к общему размеру обязательств организации; отношение величины краткосрочных обязательств к сумме всех активов организации; отношение объема выручки от продаж к общей сумме активов организации. [2]

Исходя из представленных в таблице данных, можно сделать вывод, что в целом в 2012 г. ООО «Воланд-КС»

имеет хорошее финансовое состояние. По результатам расчетов по модели Альтмана уровень вероятности банкротства составляет 5,154 и означает, что вероятность банкротства очень низкая. Следуя модели Лиса, вероятность банкротства оказалась равна 0,093. Это также означает, что для ООО «Воланд-КС» имеется незначительная вероятность банкротства. Модель Таффлера свидетельствует о том, что организация имеет неплохие долгосрочные перспективы. В пятифакторной модели Кадькова и Сайфулина финансовое состояние организации с рейтинговым числом более единицы характеризуется как удовлетворительное.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс]: Федер. Закон № 127-ФЗ от 26.10.2002 г. (в ред. от 23.07.2013). // Консультант Плюс: Технология Проф.
2. Соколова И.А. Методы диагностики вероятности банкротства предприятия [Текст]/И.А. Соколова. —: Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: экономика №26, 2012. — с. 170–176.

Принятие управленческих решений на основе показателей оценки стоимости бизнеса, основанных на доходном подходе

Свешников Николай Геннадьевич, аспирант
ФГБОУ ВПО «Поволжский государственный университет сервиса» (г. Тольятти)

В статье изложены основные подходы к оценке стоимости бизнеса с целью принятия обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: стоимость бизнеса, дисконтирование, свободный денежный поток для собственного капитала, продленная стоимость, свободный денежный поток экономического субъекта.

В современных условиях хозяйствования происходит переориентация деятельности экономических субъектов, которая включает в себя, в том числе, ориентацию на социальную сферу, природоохранную деятельность, развитие видов деятельности, направленных на отдаленную перспективу, при этом, требующих значительных инвестиций. Следовательно, происходит смещение экономических приоритетов, в частности, кроме максимизации прибыли, ставится задача увеличения стоимости компании.

Как отмечается в экономической литературе, экономические субъекты ориентированы не на одну, а на несколько целей. При этом, необходим единый универсальный показатель деятельности экономического субъекта, который позволит оценить деятельность всего экономического субъекта и представить информацию (показатели) для достоверной оценки инвестиционной привлекательности.

В настоящее время, инвестиционная привлекательность в основном оценивается по показателям определенного уровня платежеспособности, рентабельности, ли-

квидности, которые отражают и внешнюю и внутреннюю среду организации.

Показатели, основанные на прибыли, не всегда адекватно отражают реальное финансовое состояние экономического субъекта. Среди недостатков показателя прибыли можно выделить следующие:

— отсутствие единой методики определения прибыли, что приводит к невозможности определения сравнимых показателей;

— при наличии прибыли в отчетности, экономический субъект может иметь неудовлетворительное финансовое состояние;

— на многих организациях, работающих по упрощенной системе налогообложения, только с 2013 года составляется бухгалтерский баланс (Отчет о финансовом положении), отчет о финансовых результатах. Учитывая, что субъекты малого предпринимательства, отдельные некоммерческие организации, а также организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов, имеют право применять упрощенные способы

ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, показатель прибыли может быть не полностью информативен для принятия обоснованных управленческих решений;

— организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход, формируют показатель прибыли, который отличается по методикам расчета и определения размера прибыли от показателя прибыли аналогичных экономических субъектов;

— ряд экономических субъектов (лечебные учреждения, аптеки, бани, прачечные, организации ритуальных услуг и т.д.) имеют высокую социальную значимость, так как призваны удовлетворять потребности малообеспеченных слоев населения (инвалидов, пенсионеров, многодетных семей и т.д.) бытовыми услугами. В данных условиях целью организации не может быть максимизация прибыли, так как услуги должны быть оказаны по минимально возможным ценам;

— сохранение больниц, мобилизационных объектов, предприятий химической чистки, прачечных, бань и т.д., независимо от финансового состояния организации, является необходимым условием выполнения требований обеспечения безопасности населения страны в случае экологических катастроф, то есть, указанные организации имеют стратегически важное значение, что увеличивает стоимость экономического субъекта.

В связи с этим, по нашему мнению, главная цель деятельности экономических субъектов — максимизировать стоимость, строя процесс управленческих решений на ключевых факторах стоимости. При этом, необходимо констатировать, что в экономической литературе встречаются определения: стоимость бизнеса, стоимость экономических субъектов и т.д.

В нашем исследовании, мы принимаем за основу стоимость экономического субъекта, который осуществляет различные виды деятельности. Виды деятельности в нашем исследовании обозначаем как виды бизнеса.

Недостатком показателя стоимости является сложность определения, т.к. она меняется со временем, неодинакова для различных участков рынка и зависит от целей организации.

Управление стоимостью — это интегрирующий процесс, включающий в себя качественное улучшение стратегических и оперативных решений на всех уровнях организации за счет концентрации общих усилий на ключевых факторах стоимости [1].

Управление стоимостью не должно сводиться к методологии стоимостной оценки, т.к. оценка стоимости и оценка бизнеса чаще всего связаны с продажей или покупкой организации (определяется рыночная стоимость организации), ликвидацией организации, реорганизацией или структурной перестройкой организации (определяется ликвидационная стоимость организации), для целесообразности инвестиций рассчитывается инвестиционная оценка, для получения ссуды — залоговая, для определения суммы покрытия по страховому дого-

вору — страховая. Данные операции носят единичный характер и не связаны с текущим процессом управления экономическим субъектом.

По мнению отдельных авторов, необходимо непрерывное управление стоимостью с целью максимизации стоимости экономического субъекта.

Хелферта Э. [6] отмечает, что управление в целях повышения стоимости акционерного капитала (Managing for Shareholder Value) — это главная цель менеджеров любой компании. Кроме этого, важный аспект имеют следующие ключевые моменты, отраженные в работе:

1. Проблема определения стоимости включает в себя два вопроса: прогнозирование доходов от использования активов, с одной стороны, и выбор экономического критерия для измерения этих доходов, — с другой стороны.

2. Стоимость имеет множество форм, но окончательная оценка бизнеса должна основываться на попытке выразить экономический компромисс между риском и доходами в форме денежных потоков — полученных и израсходованных фондов.

3. Методы определения стоимости бизнеса, это способы, с помощью которых можно попытаться представить имеющиеся в распоряжении аналитика объективные данные в количественном виде.

4. Причины искажения стоимости бизнеса те же, что и других типов финансового анализа: изменение уровня цен, условности бухгалтерского учета, экономические условия, изменения рыночной конъюнктуры и множество субъективных трудноуловимых факторов.

5. Создание стоимости акционерного капитала — это предельное выражение успешной инвестиционной, производственной и финансовой деятельности, осуществляемой экономическими субъектами в рамках экономической сферы.

Управление стоимостью организации, предусматривает определение экономического положения организации в настоящий момент и необходимые управленческие процессы для развития организации в дальнейшем.

Таким образом, концепция управления стоимостью организации позволит определить тактику и стратегию организации с учетом требований рыночных отношений.

В экономической литературе встречаются различные методологии управления стоимостью организации. Анализируя категорию «стоимость организации», можно констатировать, что данная категория рассматривается с точки зрения теории трудовой стоимости и теории субъективной стоимости.

В экономической литературе описывают в основном три метода определения стоимости экономического субъекта: затратный, сравнительный и доходный.

Доходный подход чаще всего применяют к оценке стоимости бизнеса, но, по нашему мнению, его также можно применить к оценке стоимости экономического субъекта, так как доходный подход к оценке бизнеса состоит в том, что его стоимость определяется на основе тех доходов, которые оцениваемый бизнес (экономический субъект) спо-

собны принести своему владельцу. Но будущие доходы оцениваются и суммируются с учетом времени их появления, то есть с учетом того факта, что владелец бизнеса (экономического субъекта) сможет их получить лишь позднее. Пересчет будущих доходов в их текущую стоимость с учетом ставки дохода по доступной инвестору альтернативе вложения средств, обуславливающих эти доходы (ставке дисконта), и представляет собой дисконтирование доходов. Аналогичный процесс пересчета денежных потоков называется дисконтированием денежных потоков.

Стоимость экономического субъекта, определяемая на основе метода дисконтирования денежных потоков, складывается из текущей (дисконтированной) стоимости денежных потоков прогнозного периода и текущей (дисконтированной) продленной стоимости Экономического субъекта.

Математическая модель для определения текущей (дисконтированной) стоимости денежных потоков прогнозного периода при условии, что предприятие получает доходы и осуществляет расходы равномерно в течение каждого года прогнозного периода, основывается на следующей формуле:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{CF_t}{(1+r)^{t-0,5}} \quad (1)$$

где PV — текущая стоимость денежных потоков прогнозного периода;

CF_t — денежный поток t -го ($t=1,2,\dots,T$) года прогнозного периода;

r — ставка дисконтирования денежного потока прогнозного периода;

T — количество лет в прогнозируемом периоде.

Равномерное получение доходов и осуществление расходов предприятием в течение каждого года прогнозного периода обуславливает значение степени $(t-0,5)$.

Продленная стоимость (Continuing value — CV) — стоимость по завершении конкретного прогнозного периода,

Продленная стоимость экономического субъекта при условии, что постоянно растущий в постпрогнозируемом периоде денежный поток с постоянным темпом роста g образуется в конце каждого года постпрогнозируемого периода, на основании модели Гордона определяется следующим образом:

$$CV = \frac{CF_{T+1}}{r-g}, \quad (2)$$

где CV — продленная стоимость Экономического субъекта;

CF_{T+1} — денежный поток первого года постпрогнозируемого периода;

r — ставка дисконтирования первого года постпрогнозируемого периода (предполагается постоянной для всего постпрогнозируемого периода);

g — долгосрочный темп роста денежного потока в постпрогнозируемом периоде.

При использовании модели Гордона должен быть соблюден ряд условий: темпы роста денежного потока стабильны; капитальные вложения в постпрогнозируемом периоде равны амортизационным отчислениям; темпы роста денежного потока постпрогнозируемого периода не больше ставки дисконтирования; денежный поток в постпрогнозируемом периоде рассчитывался, как денежный поток последнего года прогнозируемого периода увеличенный на долгосрочные темпы роста в постпрогнозируемом периоде:

$$CF_{T+1} = CF_T \times (1+g) \quad (3)$$

Далее, полученные величины текущей стоимости денежного потока прогнозного периода и текущая (дисконтированная) величина продленной стоимости суммируются для получения «предварительной» рыночной стоимости экономического субъекта на основе доходного подхода.

Расчет проводится на основе следующего соотношения:

$$PV_n = \sum_{t=1}^T \frac{CF_t}{(1+r)^{t-0,5}} + \frac{CF_{T+1}}{r-g} \times \frac{1}{(1+r)^{T-0,5}} \quad (4)$$

где PV_n — «предварительная» рыночная стоимость Экономического субъекта.

Окончательная стоимость экономического субъекта PV_o , рассчитанная на основе доходного подхода с использованием метода дисконтирования денежных потоков определяется по формуле:

$$PV_o = \sum_{t=1}^T \frac{CF_t}{(1+r)^{t-0,5}} + \frac{CF_{T+1}}{r-g} \times \frac{1}{(1+r)^{T-0,5}} \pm \Delta S + V_{HA}, \quad (5)$$

где ΔS — поправка на избыток (дефицит) собственного оборотного капитала;

V_{HA} — поправки на рыночную стоимость нефункционирующих и непрофильных активов.

Основными этапами оценки стоимости бизнеса (экономического субъекта) методом дисконтирования денежных потоков являются: обоснование вида денежного потока, который будет использоваться для оценки; выбор длительности прогнозируемого периода; ретроспективный анализ и прогноз выручки; ретроспективный анализ и прогноз доходов и расходов; анализ и прогноз инвестиций; расчет величины денежного потока для каждого года прогнозируемого периода; определение ставки дисконта; расчет величины стоимости в постпрогнозируемый период; расчет текущих стоимостей будущих денежных потоков каждого года прогнозируемого периода и стоимости в постпрогнозируемый период; внесение итоговых поправок; оценка стоимости бизнеса.

Оценка стоимости бизнеса методом дисконтированных денежных потоков предполагает, что измерителем дисконтируемых прогнозируемых доходов от бизнеса, которые рассматриваются в качестве основы для определения рыночной стоимости бизнеса и Экономического

субъекта, ведущего этот бизнес, выступают не прогнозируемые прибыли, а денежные потоки.

В наиболее краткой формулировке денежный поток за конкретный период представляет собой сальдо поступлений или притока средств по предприятию (со знаком «+») и платежей или оттока средств (со знаком «-»).

При этом могут быть использованы два вида денежных потоков: денежный поток «для собственного капитала» и денежный поток «для всего инвестированного капитала».

Денежный поток для собственного капитала (свободный денежный поток для собственного капитала — free cash flow to equity, FCFE), работая с которым, можно непосредственно оценивать рыночную стоимость собственного капитала Экономического субъекта (что и представляет собой рыночную стоимость Экономического субъекта), отражает в своей структуре планируемый способ финансирования стартовых и последующих инвестиций, обеспечивающих жизненный цикл продукта (бизнес-линии).

Иначе говоря, этот денежный поток дает возможность определить денежный поток, остающийся после выполнения всех финансовых обязательств, включая платежи по долгам, а также после осуществления капитальных затрат и покрытия потребностей в оборотном капитале.

Применительно к каждому будущему периоду в нем учитываются:

- ожидаемые прирост долгосрочной задолженности Экономического субъекта (приток вновь взятых займы кредитных фондов);

- уменьшение обязательств Экономического субъекта (отток средств вследствие планируемого на данный будущий период погашения части основного долга по ранее взятым кредитам);

- выплата процентов по кредитам и займам в порядке их текущего обслуживания.

Литература:

1. Васильчук О.И. Особенности контроллинга на предприятиях сферы обслуживания: [монография]/О.И. Васильчук. — Тольятти: ПТИС ГАСБУ, 2000. — 19 п. л.
2. Васильчук О.И. Организационно-экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса// дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук/Москва, 2000
3. Коростелев, А.А. Современные подходы к моделированию технологии аналитической деятельности [Текст]/А.А. Коростелев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2013. — № 1 (23). — с. 334–337.
4. Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности //Вектор науки ТГУ. № 1 (23), 2013, с. 217–219
5. Федотов Г. П., Васильчук О. И., Васильчук К. С. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений// «Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика», № 1 (33), 2014
6. Хелферт Э. Техника финансового анализа/Пер. с англ. Под ред. Л. П. Белых. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 663 с.
7. Шнайдер О.В., Шнайдер В.В. Условия инвестиционной привлекательности как фактор финансово-хозяйственного благополучия// Вектор науки ТГУ. № 7 (10), 2009, с. 225–228

Поскольку доля и стоимость заемных средств в финансировании (Экономического субъекта) бизнеса здесь учтены уже в самом прогнозируемом денежном потоке, то дисконтирование ожидаемых денежных потоков (если это «полные денежные потоки») может происходить по ставке дисконта, равной требуемой инвестором (с учетом рисков) доходности вложения только его собственных средств, т.е. по так называемой ставке дисконта для собственного капитала, которая в дальнейшем (по умолчанию) будет называться просто «ставкой дисконта».

Денежный поток для инвестированного капитала (свободный денежный поток Экономического субъекта — free cash flow to the firm, FCFF) не отражает планируемого движения и стоимости кредитных средств, используемых для финансирования инвестиционного процесса.

Модель денежного потока от инвестированного капитала применяют в случаях, когда по каким либо причинам невозможно планировать денежные потоки с учетом движения заемных средств.

Причиной этого могут быть следующие факторы:

- конкретный способ финансирования инвестиций, которые намечаются в будущие периоды t , начиная со стартовых инвестиций, еще не проработан;

- все соответствующие кредитные соглашения не подготовлены; кредиторы лишь только приглашаются профинансировать бизнес по компенсирующим их риски ставкам.

Таким образом, при оценке стоимости экономического субъекта, целесообразно определить конечные ключевые показатели стоимости. Выбрать наиболее эффективную методику оценки деятельности экономического субъекта. Оценить деятельность экономического субъекта на перспективу.

Особенности финансового анализа отчетности, сформированной согласно МСФО

Семёнова Юлия Николаевна, бухгалтер
ООО «ВолгаКреп» (г. Тольятти)

В современных условиях на основе отчетности, составленной по российским учетным стандартам, затруднительно принимать какие-либо управленческие или инвестиционные решения, т. к.:

— многие операции отражены по форме, а не по содержанию;

— для большинства организаций законодательно не требуется предоставление консолидированной финансовой отчетности, в то время как многие экономические субъекты представляют собой сложную холдинговую структуру;

— некоторые активы организаций или существенные события не отражены или не раскрыты в российской отчетности (например, основные средства в лизинге) [3].

Международная финансовая отчетность предоставляет пользователям более достоверную информацию о предприятии и включает существенно большее количество раскрытий по сравнению с российской финансовой отчетностью, поэтому для оценки финансового состояния организаций может применяться более широкий спектр процедур финансового анализа. [1]

Любая финансовая отчетность базируется на трех принципах: признание; раскрытие; измерение.

Оценка качества применения данных принципов предполагает:

— определение количества и структуры нераскрываемой информации;

— выявление мнимых различий в подходах к признанию операций по национальным и международным учетным стандартам, которые намеренно не устраняются;

— определение частоты и вероятных причин изменения учетной политики и влияние этих изменений на финансовые показатели;

— определение степени влияния выбранной функциональной валюты учета на финансовые показатели компании [5].

Понимание и правильное применение принципов признания, раскрытия и измерения влияет на финансово-экономические показатели деятельности компании, поскольку одно и то же событие часто можно интерпретировать и отразить в отчетности по-разному, таким образом, повливая на интересы различных групп пользователей отчетности. Поэтому при анализе финансовой отчетности нужно понимать, как использование этих принципов может влиять на финансовую информацию, раскрываемую в отчетности в зависимости от стратегии развития компании.

Измерение информации важно при составлении отчетности. При использовании разных методов оценки обязательств их сумма может быть различной, что также влияет на финансовые показатели компании.

В отчетности по МСФО существует отдельное примечание, идущее сразу за выдержками из учетной политики, — «Основные оценки и допущения». В нем описываются статьи отчетности, для оценки которых используются различные допущения и суждения менеджмента. К числу таких статей обычно относятся: обесценение активов; оценка обязательств по восстановлению окружающей среды; условные активы и обязательства; нематериальные активы, идентифицированные приобретении бизнеса, и другие статьи.

Большинство указанных статей признается в суммах, исходя из дисконтированной оценки будущих денежных потоков. Ряд статей, например какие-либо резервы на судебные иски, признается, исходя из субъективной оценки менеджментом вероятности риска наступления негативных событий.

Все указанные статьи влияют на финансовые коэффициенты при оценке бизнеса компании аналитиками: коэффициенты оборачиваемости; коэффициенты финансовой устойчивости и др.

С точки зрения финансового аналитика важно посмотреть динамику изменения указанных статей за несколько лет, сравнить оценку этих статей с другими компаниями, имеющими приблизительно такие же характеристики.

Таким образом, признание является очень важным, поскольку в результате него изменяются показатели финансовой отчетности, финансовые индикаторы, и таким образом оно информирует пользователей финансовой отчетности об изменениях в бизнесе компании. Однако без надлежащего раскрытия пользователи отчетности могут не так понять причины и эффект данных изменений. [1]

Измерение информации является очень важным, поскольку при помощи данного принципа можно воздействовать на интересы разных групп пользователей финансовой отчетности и формировать показатели, более выгодные той или иной группе. Так в сервисно-ориентированных компаниях, интерес менеджмента и собственников получить больше прибыли от оказания услуг клиентам может конфликтовать с интересами клиентов, выражающимися в качественном получении данных услуг по рыночным ценам.

Интерес работников, связанный с обеспечением возможности роста их компании и увеличением дохода, может конфликтовать с интересом менеджеров и собственников, связанным с минимизацией затрат в компании и получением таким образом большей прибыли.

Поэтому в процессе оценки качества применения принципов признания, раскрытия и измерения финансовому аналитику следует выявить операции, для которых

бухгалтерские стандарты допускают разные варианты признания, и оценить влияние возможного изменения учетной политики компании на финансовые показатели.

Международные учетные стандарты дают организациям свободу и в выборе функциональной валюты учета, не ограничивая компании ведением учета только лишь в российских рублях.

В России существует множество крупных холдинговых компаний, определение функциональной валюты учета в которых является весьма сложной задачей, поскольку такие компании ведут активную внешнюю деятельность, могут иметь управляющие компании за рубежом и т.д. Выбор функциональной валюты в таких компаниях не является однозначным, поскольку валюта, которая оказывает основное влияние на определение цен на товары и услуги, и валюта страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары и услуги, как правило, различаются.

В этих случаях для определения функциональной валюты нужно использовать многофакторные модели и математическим путем оценивая удельный вес каждого из факторов, выбирать функциональную валюту. Правильно выбранная функциональная валюта может существенно сказаться на финансовых показателях, рассчитанных на основе международной отчетности, в сторону их улучшения.

Состав инструментов и методов финансового анализа изменяется с развитием компании и ее переходом от одной фазы развития к другой. Это объясняется тем, что на разных фазах роста обычно используются различные методы привлечения капитала и управления финансами, следовательно, меняются и риски, с которыми сталкивается компания. Поэтому значение различных отдельно взятых финансовых коэффициентов при оценке финансового состояния экономического субъекта также неодинаково на разных этапах развития [4].

Для эффективного принятия управленческих решений в малом и среднем бизнесе важным является не столько агрегированный анализ этих показателей в целом по предприятию, сколько их детальный управленческий анализ по разным группам контрагентов: выявление клиентов со снижающейся величиной объема закупок, подсчет процента взыскания сомнительной задолженности, анализ сроков поставки и цен и их сравнение со среднерыночными, анализ номенклатуры поставок и поиск ком-

понентов-заменителей, анализ «узких мест» в производственной цепочке и сокращение периода выполнения заказа.

В компаниях, относящихся к среднему бизнесу, внутренний контроль становится одной из движущих сил развития [3]. Акцент в финансовом анализе следует делать на показателях рентабельности и эффективности использования ресурсов, приростной производительности инвестиций в разные виды ресурсов. Международная финансовая отчетность может являться базой для такого анализа, поскольку содержит достаточное количество раскрытий (финансовых и натуральных показателей) для того, чтобы оценить инвестиции в различные сегменты бизнеса и различные виды ресурсов, их отдачу и ее изменение от периода к периоду. На этом этапе развития возрастает роль прогнозной отчетности по МСФО. Более того, такую отчетность часто запрашивают различные финансовые институты, и ее подготовка упрощает процесс привлечения дополнительного финансирования.

Если компания находится на этапе выхода на международные рынки капитала, основной акцент в финансовом анализе необходимо делать на показателях оценки эффективности структуры капитала и ее стоимости, оценки соответствия фактических и устойчивых темпов роста.

В крупных компаниях подходы к финансовому анализу должны быть гибкими и комплексными. Необходима разработка специфических систем, охватывающих финансовые и нефинансовые показатели, сбалансированные друг с другом [2]. Совокупность этих показателей и удельного веса каждого будут индивидуальными для каждой компании, однако большую их часть, возможно рассчитать на основе международной отчетности.

Таким образом, стандартные процедуры финансового анализа и удельный вес различных коэффициентов при принятии управленческих решений меняются в зависимости от этапа развития компании.

Для достоверной и точной оценки финансового состояния таких компаний необходима разработка дополнительных аналитических инструментов, основанных на оценке качества применения принципов признания, раскрытия и измерения информации при подготовке отчетности, сравнительном анализе различных отчетных документов, анализе влияния выбранной функциональной валюты учета на коэффициенты, характеризующие финансовое состояние компании.

Литература:

1. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А., Пласкова Н. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие/Под ред. М. А. Вахрушиной. М.: Вузовский учебник, 2012.
2. Парамонова Л. А. Основные направления повышения качества и полезности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета для целей корпоративного управления [Текст] // Школа университетской науки: парадигма развития 1–2/2010, с. 117–121.
3. Парамонова Л. А. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта [Текст] // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция 2/2012, с. 363–365.

4. Снопков Ю. Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета. СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2012.
5. Шуклов Л. В. Специфика финансового анализа международной отчетности российских предприятий [Текст] // Международный бухгалтерский учет 5/2012, с. 10–17.

Влияние справедливой стоимости на инвестиционную привлекательность экономического субъекта

Трофимов Никита Павлович, менеджер по продажам
ООО «МЕКОМ» (г. Тольятти)

В статье рассматриваются проблемы применения справедливой стоимости. Рассматривается иерархия справедливой стоимости. Особое внимание уделено оценке стоимости экономического субъекта с учетом влияния справедливой стоимости на инвестиционную привлекательность экономического субъекта.

Ключевые слова: *справедливая стоимость, оценка бизнеса, МСФО, инвестиционная привлекательность.*

При прогнозировании деятельности любого экономического субъекта пристальное внимание уделяется его инвестиционной привлекательности, которую очень часто оценивают на основании информационных данных финансовой отчетности. В отдельных случаях для оценки уровня инвестиционной привлекательности можно отнести процедуру проверки прогнозной финансовой информации, регламентируемой Международным стандартом аудита МСА 810, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности [3]. Необходимость проверки прогнозной финансовой информации аудиторской организацией обусловлена тем, что следует установить надежность, реалистичность и возможность ее использования, а также правильность ее подготовки на основе принятых допущений и адекватность ее представления. Наличие аудиторского заключения, содержащего положительные выводы о правильности составления и подготовки прогнозной финансовой отчетности, является положительным фактором, влияющим на инвестиционную привлекательность экономического субъекта.

Инвестиционная привлекательность экономического субъекта, прежде всего, отражает перспективы роста основных показателей финансово-хозяйственной деятельности — это выручки, прибыли, и рентабельности. Рост выручки обусловлен увеличением потребительского спроса на производимую (и продаваемую) продукцию экономического субъекта. Рыночный потенциал характеризует возможные перспективы удовлетворения хозяйствующим субъектом потребительского спроса на ее продукцию на рынке. В экономической литературе часто делают вывод, что инвестиционная привлекательность представляет собой определенную совокупность факторов и характеристик предприятия, позволяющих инвестору выбрать его в качестве объекта инвестирования. При этом факторами инвестиционной привлекательности являются:

— экономический потенциал, который представляет собой совокупность потенциалов предприятия: имущественного, производственного, организационного, трудового, инновационного и финансового потенциала;

— рыночный потенциал, или маркетинговый потенциал, представляющий собой совокупную способность маркетинговой системы предприятия обеспечивать постоянную конкурентоспособность предприятия;

- экономика страны,
- экологическая ситуация,
- политические события в стране и мире,
- социально-демографическая ситуация.

Разработка инвестиционной привлекательности предприятия играет немаловажную роль в современных рыночных условиях. Она имеет огромное значение не только для потенциальных инвесторов, которые оценивают объекты вложений своих средств с целью определения своих будущих доходов и минимизации рисков, но и для собственников предприятий, которые пытаются привлечь дополнительные ресурсы с помощью инвестируемого капитала и стремятся улучшить свое состояние, повысить рейтинг и популярность на рынке. [7].

Для этих целей, также целесообразно оценить стоимость экономического субъекта.

Число, выражающее цену стоимости экономического субъекта, следует понимать как «начало координат» пространства возможных управленческих решений, касающихся существования и развития экономического субъекта. В результате анализа экономического состояния экономического субъекта, целесообразно, как показывают проведенные исследования, получить некоторое «многообразие» оптимальных значений оценки стоимости предприятия (организации) в пространстве всех возможных оценок. Начало координат этого пространства будет являться оценкой стоимости экономического субъекта.

В практике оценки бизнеса выделяются следующие методы оценки: затратный подход (метод чистых активов, метод ликвидационной стоимости); доходный подход (метод капитализации, метод дисконтированных денежных потоков); сравнительный подход (метод рынка капитала, метод сделок, метод отраслевых коэффициентов); — формульный подход (базовая доходность бизнеса).

Наиболее часто в практике оценки применяются учетные методы оценки на основе чистых активов (затратный подход) и метод дисконтированных денежных потоков (доходный подход).

Для определения оценки стоимости экономического субъекта необходимо определить, при каких условиях оценка стоимости предприятия будет максимальной, а при каких — минимальной, так как данные выводы являются основными при принятии решений о реструктуризации бизнеса.

Оценка стоимости предприятия будет максимальной тогда, когда экономический субъект дает наибольшую отдачу от своей деятельности, минимальна — когда экономический субъект дает наименьшую отдачу от своей деятельности. По мнению отдельных авторов, экономический субъект дает наибольшую отдачу от своей деятельности, если он последовательно движется во времени к состоянию динамического равновесия.

В настоящее время, особую актуальность для определения стоимости бизнеса и оценки деятельности экономических субъектов приобретают МСФО.

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» вступил в силу 1 января 2013 года. В нем сформулировано определение справедливой стоимости, изложены принципы ее оценки и требования к раскрытию информации.

Сфера применения стандарта МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» применяется в том случае, когда какой-либо стандарт требует или позволяет использовать оценку по справедливой стоимости или раскрывать информацию о ней. МСФО (IFRS) 13 объясняет, как оценивать справедливую стоимость именно в финансовой отчетности, то есть он не предназначен для того, чтобы устанавливать порядок или методы оценки вне ее. Согласно п. 9 МСФО (IFRS) 13 понятие справедливой стоимости изменено. Теперь это цена выхода с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Справедливая стоимость определяется для конкретного актива или обязательства, поэтому при оценке нужно учитывать их особенности, например состояние и местонахождение актива и ограничения по продаже или использованию актива. Участники рынка — это покупатели и продавцы, действующие на основном или наиболее выгодном для актива или обязательства рынке. Когда местонахождение актива является его особенностью, цена на основном рынке должна корректироваться с учетом затрат, которые были бы понесены при его транспортировке.

Для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации, МСФО (IFRS) 13 устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая делит исходные данные для метода оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, на три уровня. [1,6]

Справедливая стоимость — это рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики предприятия. По некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация. По другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать.

Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же — определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство). [1, 6]

Целью раскрытия информации согласно МСФО (IFRS) 13 является представление данных, которые позволят пользователям финансовой отчетности оценить методы и исходные параметры, использованные для определения справедливой стоимости, а также оценить эффект повторяющихся оценок справедливой стоимости с использованием существенных ненаблюдаемых исходных параметров (Уровень 3) на показатели прибыли или убытка или прочей совокупной прибыли.

Для достижения данной цели предприятие раскрывает определенный минимум информации по каждому классу активов и обязательств. Для нефинансовых активов (например инвестиционного имущества) и нефинансовых обязательств, отражаемых в отчете о финансовом положении в оценке по справедливой стоимости или на ее основе, МСФО (IFRS) 13 требует раскрытия информации о справедливой стоимости в том же объеме, в котором в настоящее время раскрывается информация о финансовых активах и финансовых обязательствах в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 7.

Кроме того, требуется раскрыть информацию описательного характера о процессах, задействованных предприятием для проведения оценок, отнесенных к Уровню 3. Такая информация включает, например, описание того, как предприятие устанавливает политику и процедуры проведения оценки и анализирует динамику изменения оценок справедливой стоимости от периода к периоду. Предприятие должно представить описание чувствительности оценок Уровня 3 к изменениям в ненаблюдаемых исходных параметрах, включая эффект любых взаимосвязей между этими параметрами, а также количественную информацию о значительных ненаблюдаемых исходных параметрах, использованных для оценки справедливой стоимости.

Таким образом, принципы, которые принимаются для оценки справедливой стоимости согласно МСФО с 01 января 2013 г. могут быть применимы для оценки стоимости бизнеса, например, при процедурах объединения бизнеса. [3, 4, 5]

Итогом объединения бизнеса может стать возникновение взаимоотношений материнской и дочерней компаний, в которых приобретающая сторона является материнской компанией, а приобретаемая — дочерней по отношению к приобретающей компании.

Действие IFRS 3 не распространяется на: бизнес для создания совместного предприятия; предприятия, находящиеся под общим контролем (два дочерних обще-

ства); компании паевого типа; бизнес без получения прав собственности (объединения бизнеса кооперативных предприятий и объединения бизнеса только на основании договора)

Применение в системе управления экономических субъектов справедливой стоимости оценки активов и обязательств, позволит руководителям организаций оценить стоимость бизнеса, основываясь не методах оценки, наиболее надежных для каждого экономического субъекта. Справедливая стоимость позволит дать объективную оценку инвестиционной привлекательности экономического субъекта.

Литература:

1. Васильчук О.И. Организационно-экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса// дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук/Москва, 2000.
2. Васильчук, О.И. Методологические аспекты организации системы трансфертного ценообразования [Текст]/О.И. Васильчук // Вестн. Волж. ун-та им. В.Н. Татищева. — 2011. — №24. — с. 125–130.
3. Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности // Вектор науки ТГУ. №1 (23), 2013, с. 217–219.
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18.07.12 N 106н МСФО (IFRS) 13 «ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ», Приложение N 7 [Электронный ресурс], официальный сайт <http://www.minfin.ru>
5. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 №160н МСФО (IFRS) 3 «ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА» Приложение №32 [Электронный ресурс], официальный сайт <http://www.minfin.ru>
6. Федотов Г.П., Васильчук О.И., Васильчук К.С. Управление стоимостью бизнеса для принятия обоснованных управленческих решений// «Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия «Экономика», №1 (33), 2014, с. 190–201.
7. Шнайдер О.В., Шнайдер В.В. Условия инвестиционной привлекательности как фактор финансово-хозяйственного благополучия// Вектор науки ТГУ. №7 (10), 2009, с. 225–228.

Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегического управленческого решения

Шустрова Полина Владимировна, специалист по кредитам
Банк «Хоум Кредит» (г. Тольятти)

В данной статье рассмотрены стратегические аспекты управленческого учета и анализа для формирования информационного обеспечения стратегического управления.

Ключевые слова: стратегия, управленческий учет, управленческий анализ, стратегические решения.

Современные предприятия должны обладать гибкостью производства, уметь быстро перестраивать структуру выпускаемой продукции и оказываемых услуг, чтобы быть конкурентоспособными в борьбе за рынок сбыта, за покупателя. Для быстрого реагирования предприятий на изменения как внешней, так и внутренней среды их функционирования необходима разработка и принятие рациональных управленческих решений, направленных на реализацию стратегии развития.

Для эффективного управления и осуществления контроля за результатами хозяйственной деятельности предприятия необходимо создание системы гибкой и достоверной информации. Системность, выраженная взаимоотношением субъектов и объектов управления в процессе реализации функций управления и формирования обеспечивающей эти функции информации, является одной из важнейших характеристик учетно-аналитического обеспечения управления. Информационная

составляющая учетно-аналитического обеспечения определяется широким спектром видов информации, стадиями бизнес-процесса и, наконец, разными подсистемами учета, где важнейшая роль отводится управленческому учету [4].

Управленческий учет — это не только сбор и регистрация информации, но и ее анализ и оценка с целью получения таких данных, на основе которых возможно управление организацией. В то же время для реализации информационных потребностей менеджеров необходимы данные из дополнительных источников, составляющих группу внеучетной информации [1].

Решая вопрос о ведении управленческого учета, менеджеры предприятий зачастую придерживаются одного из двух подходов, которые являются полюсными. Первый состоит в том, что управленческому учету вообще не уделяется должного внимания — вся его постановка заключается в волевом решении. В результате рождается система, в которой плановые управленческие данные можно сопоставить только с бухгалтерским фактом. Второй подход — это чрезмерное усложнение и детализация учетных структур. Отсюда возникают огромнейшие и трудно читаемые списки статей, содержащие одновременно данные по различным направлениям деятельности, товарам, регионам, контрагентам.

Главное преимущество управленческого учета — это его гибкость и многовариантность. Отметим, что государство, разрабатывая правила бухгалтерского учета, не сильно задавалось проблемой приспособления принципов учета к специфическим нуждам конкретных предприятий, а взяло некое «среднее предприятия» и переложило принципы бухгалтерского финансового учета, которые потенциально могли бы на нем работать, на всех остальных. При этом в бухгалтерском управленческом учете необходимо проявлять даже большую дисциплинированность, чем в бухгалтерском управленческом. Например, управленческие первичные документы могут иметь ряд специфических полей (центр финансовой ответственности, бюджетная статья, лимит и т.д.), незаполнение или несвоевременное заполнение которых сведет на нет все усилия по построению учетной системы, поскольку введенные таким образом в систему показатели нельзя ни корректно консолидировать (без потерь важных аналитических признаков), ни сопоставить с планом.

Как известно, управленческий учет произошел от калькуляционного учета и его содержание составляет учет затрат будущих и прошлых периодов. Эффективность деятельности отражается в управленческом учете как процесс сопоставления фактических и стандартных затрат и результатов от производственных расходов. При этом система управленческого учета должна обеспечивать планирование и контроль не только расходов, но и доходов. Только такой подход позволяет получать реальный экономический эффект от ведения управленческого учета.

В условиях динамично меняющейся среды для достижения стратегических целей деятельности управленче-

ский учет должен иметь стратегическую направленность, что предполагает формирование учетно-аналитической информации о возможных вариантах будущего развития предприятия. Исходя из этого, можно определить основные задачи учетно-аналитического обеспечения процесса разработки и принятия стратегических управленческих решений [3]:

- формирование информационной базы, всесторонне характеризующей компоненты ресурсного потенциала и возможностей развития предприятия;

- моделирование будущего состояния предприятия с учетом различных вариантов его развития;

- определение наилучшего варианта перспективного развития, наиболее соответствующего стратегическим целям предприятия;

- оценка риска выбранных вариантов управленческих решений и т.д.

В целях обеспечения единства терминологической базы необходимо обратить внимание на различные подходы к трактовке понятия «стратегический управленческий учет». За рубежом проблемами совершенствования методики стратегического управленческого учета занимается Общественный (экспертный) институт специалистов по управленческому учету (Certified Institute of Management Accountants, CIMA). К. Друри рассматривает стратегический управленческий учет как перспективное направление управленческого учета и как будущее развитие данного вида учета. Данная точка зрения получила широкое распространение в России и за рубежом. Ее придерживаются такие ученые, как О.В. Алексеева, М. Бромвич, А. Бхимани, Н.В. Валебникова, В. Говиндараджан, О.Е. Николаева, Р. Симмондз, С.П. Суворова, В.А. Терехова, К. Уорд, Дж. Шанк и др. Большинство современных ученых единодушны во мнении о том, что отличительной чертой стратегического управленческого учета является его ориентированность на внешние факторы макросреды. Так, Кит Уорд отмечает необходимость вынесения в стратегическом управленческом учете на первый план внешних факторов [7].

С.П. Суворова следующим образом определяет предмет стратегического управленческого учета — «совокупность процессов производственно-хозяйственной деятельности, отражаемых в системе обобщения учетной информации, исходя из требований контроля, анализа, планирования, прогнозирования, руководства и управления, обеспечивающих принятие обоснованных, качественных и эффективных управленческих решений на этапах их разработки, принятия и оценки результатов» [6].

Исходя из работ О.Е. Николаевой, О.В. Алексеевой, И.М. Волковой, можно сделать вывод, что стратегический управленческий учет выполняет три наиболее характерные функции: 1) поддерживает процесс принятия решений; 2) является системой для обеспечения сотрудников предприятия информацией; 3) представляет собой технологию, которая позволяет изменить способы предоставления информации, если существующие методы

ее получения не соответствуют потребностям различных групп пользователей.

В стратегическом управленческом учете могут использоваться как элементы метода бухгалтерского финансового учета, бухгалтерского управленческого учета, так и специфические элементы метода. Так, Л. О. Ивашиненко выделяет 9 элементов метода стратегического управленческого учета: стратегическое планирование, стратегический анализ, производные балансовые отчеты и другие формы стратегической отчетности, стратегическое позиционирование, сегментация и системный анализ конкурентного окружения, стратегический аудит, прогнозирование, анализ ценностной цепочки [2].

Таким образом, важным элементом стратегического управленческого учета является стратегический анализ. Необходимость проведения анализа в системе управления предприятием определяется несколькими факторами:

— во-первых, он необходим при разработке стратегии развития предприятия и в целом для реализации эффективного управления, поскольку является важным этапом управленческого цикла;

— во-вторых, он необходим для оценки привлекательности предприятия с точки зрения внешнего инвестора, определения позиции предприятия в национальных и иных рейтингах;

— в-третьих, анализ позволяет выявить резервы и возможности предприятия, определить направления адаптации внутренних возможностей предприятия к изменениям условий внешней среды.

Такой анализ ориентирован на стратегию бизнеса и, в первую очередь, должен быть сконцентрирован на долгосрочных целях предприятия.

Стратегический анализ представляет собой анализ внутренних и внешних факторов, важных для разработки целей и стратегии деятельности предприятия. При этом обычно выделяют внутренний и внешний анализ, а также анализ конкурентоспособности [5]. Нередко выполнение стратегического анализа дифференцируют по этапам: первые два этапа — выявление миссии и цели фирмы в долгосрочной перспективе, следующие три — изучение окружающей среды фирмы (сначала внешней среды, затем внутренней в два этапа).

Стратегический анализ должен охватывать такие сферы, как экономика, политика, технология, международное положение и социально-культурное поведение («дальнее окружение»), т. е. проводится в соответствии с моделью GETS. Анализ проводится в контексте выявления возможностей и угроз «дальнего окружения», факторы которого оцениваются в плоскости: влияние на компанию —> вероятность их реализации. Исследование деятельности компаний в контексте внешней среды предполагает также анализ общей ситуации и конкурентных условий отрасли («ближнее окружение»).

В процессе анализа ресурсов и конкурентных возможностей компании ее положение исследуется по следующим пяти параметрам:

- 1) эффективность действующей стратегии компании;
- 2) сильные и слабые стороны компании, возможности и угрозы;
- 3) конкурентоспособность компании по ценам и издержкам;
- 4) устойчивость конкурентной позиции компании по сравнению с основными соперниками;
- 5) стратегические проблемы компании.

При определении сильных и слабых конкурентов, возможных действий тех и других процедурами стратегического анализа предусматривается разработка карты стратегических групп — ценного инструмента для оценки и сравнения рыночных позиций конкурирующих компаний. Кроме того, производится анализ стратегий конкурентов, выявление сильных и слабых соперников, оценка их конкурентных возможностей, прогноз их ближайших действий. Специалисты по стратегическому анализу утверждают, что хорошо налаженный сбор информации о сопернике позволяет предугадать его действия, подготовить эффективные контрмеры и включить их в план действий компании.

Для оценки конкурентного потенциала и реализации стратегии предприятия применяют четыре вида анализа, в совокупности формирующих полный объем стратегического анализа: SWOT-анализ; анализ цепочки ценностей; стратегический анализ издержек; комплексная оценка конкурентоспособности компании. Но в полном объеме стратегический анализ доступен лишь очень крупным компаниям. Однако в условиях динамично изменяющейся среды, даже для сравнительно небольших предприятий, одной интуиции руководителя становится недостаточно для успешных действий на рынке. Этим обусловлена необходимость постановки в таких компаниях ограниченных, более «дешевых» вариантов выработки стратегий (например, SWOT-анализ).

Следует отметить, что в настоящее время в стратегическом анализе остаются недостаточно разработанными на методическом и «технологическом» уровнях схемы сбора необходимой информации; способы верификации и обработки данных, полученных из разных источников; процедуры интерпретации результатов.

Несмотря на недостаточную разработанность отдельных вопросов, стратегический анализ имеет ряд преимуществ, которые обуславливают его практическую значимость для формирования поведения предприятия относительно своих конкурентов.

Во-первых, оценка характеристик конкурентов стимулирует предприятие к принятию уверенного и активного отношения к стратегии. Достоверная и полная информация о конкурентах позволяет предприятию правильно определить параметры своей стратегии, а не спонтанно реагировать на неожиданные действия конкурентов. Во-вторых, внутренняя природа оценка конкурентов такова, что она дает возможность вскрыть и мобилизовать многие уникальные возможности, которые при ее отсутствии остаются спрятанными, невыявленными. Очень

часто сам процесс проведения такой оценки действует как фактор творческого подъема для значительной части персонала предприятия. В-третьих, тактическое применение процедур оценки повышает эффективность формулирования и осуществления стратегии развития, а также формирования информационного обеспечения стратегического управления.

И так, каждое предприятие осуществляя хозяйственную деятельность в открытом рыночном пространстве, где действует большое количество других предприятий, реализующих такие же сходные продукты и услуги, должно укреплять свои конкурентные позиции в борьбе за потребителя. В этих условиях для успешного

функционирования и устойчивого развития предприятию необходимо адаптироваться к изменяющимся условиям внешнего окружения и внутренней среды, что требует обеспечения аппарата управления стратегической информацией о возможных вариантах будущего развития предприятия. Формирование такой информации осуществляется в системе стратегического управленческого учета, важным элементом которого является стратегический анализ. Стратегические аспекты аналитических результатов представляют собой средство для выявления связи и организации взаимодействия между соответствующими факторами стратегии развития предприятия и разработки управленческих решений по ее реализации.

Литература:

1. Артющенко В. А. Развитие и современное состояние систем учета затрат [Текст]/В. А. Артющенко // Экономический анализ: теория и практика. — 2010. — №22. — с. 56
2. Ивашиненко Л. О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях [Текст]/Л. О. Ивашиненко. — Персиановский, 2008. — 226 с.
3. Насакина Л. А. Развитие учетно-аналитического обеспечения стратегического управления потенциалом сервисной деятельности [Текст]/Л. А. Насакина // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. — 2010. — №14. — с. 55–64.
4. Насакина Л. А. Концепция формирования учетно-аналитических систем в современных условиях [Текст]/Л. А. Насакина // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. — 2013. — №6. — с. 206–211.
5. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет [Текст]/О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. — Едиториал УРСС, 2003. — 255 с.
6. Суворова С. П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология [Текст]/С. П. Суворова — Орел, 2007. — 314 с.
7. Уорд К. Стратегический управленческий учет [Текст]: пер. с англ./К. Уорд. — Олимп-Бизнес, 2002. — с. 245.

Молодой ученый

Ежемесячный научный журнал

№ 4.2 (63.2) / 2014

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Главный редактор:

Ахметова Г. Д.

Члены редакционной коллегии:

Ахметова М. Н.
Иванова Ю. В.
Лактионов К. С.
Сараева Н. М.
Авдеюк О. А.
Алиева Т. И.
Ахметова В. В.
Брезгин В. С.
Данилов О. Е.
Дёмин А. В.
Дядюн К. В.
Желнова К. В.
Жуйкова Т. П.
Игнатова М. А.
Коварда В. В.
Комогорцев М. Г.
Котляров А. В.
Кучерявенко С. А.
Лескова Е. В.
Макеева И. А.
Мусаева У. А.
Насимов М. О.
Прончев Г. Б.
Семахин А. М.
Сенюшкин Н. С.
Ткаченко И. Г.
Яхина А. С.

Ответственные редакторы:

Кайнова Г. А., Осянина Е. И.

Международный редакционный совет:

Айрян З. Г. (Армения)
Арошидзе П. Л. (Грузия)
Атаев З. В. (Россия)
Борисов В. В. (Украина)
Велковска Г. Ц. (Болгария)
Гайич Т. (Сербия)
Данатаров А. (Туркменистан)
Данилов А. М. (Россия)
Досманбетова З. Р. (Казахстан)
Ешиев А. М. (Кыргызстан)
Игисинов Н. С. (Казахстан)
Кадыров К. Б. (Узбекистан)
Козырева О. А. (Россия)
Лю Цзюань (Китай)
Малес Л. В. (Украина)
Нагервадзе М. А. (Грузия)
Прокопьев Н. Я. (Россия)
Прокофьева М. А. (Казахстан)
Ребезов М. Б. (Россия)
Сорока Ю. Г. (Украина)
Узаков Г. Н. (Узбекистан)
Хоналиев Н. Х. (Таджикистан)
Хоссейни А. (Иран)
Шарипов А. К. (Казахстан)

Художник: Шишков Е. А.

Верстка: Бурьянов П. Я.

Статьи, поступающие в редакцию, рецензируются.

За достоверность сведений, изложенных в статьях, ответственность несут авторы.

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов материалов.

При перепечатке ссылка на журнал обязательна.

Материалы публикуются в авторской редакции.

АДРЕС РЕДАКЦИИ:

420126, г. Казань, ул. Амирхана, 10а, а/я 231.

E-mail: info@moluch.ru

<http://www.moluch.ru/>

Учредитель и издатель:

ООО «Издательство Молодой ученый»

ISSN 2072-0297

Тираж 1000 экз.

Отпечатано в типографии «Конверс», г. Казань, ул. Сары Садыковой, д. 61