

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
"САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ"
(СПБГЭУ, ИНЖЭКОН)
Филиал в г. Кизляре



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ

Материалы IV Всероссийской научно-практической
конференции, посвященной памяти
Заслуженного деятеля науки РФ,
доктора экономических наук, профессора
Соколова Ярослава Вячеславовича

23 декабря 2013 года

КИЗЛЯР - 2014

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(СПБГИЭУ, ИНЖЭКОН)
Филиал в г. Кизляре

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ,
АНАЛИЗ И АУДИТ:
ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ

Материалы IV Всероссийской научно-практической
конференции, посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ,
доктора экономических наук, профессора
Соколова Ярослава Вячеславовича

23 декабря 2013 года

г. Кизляр - 2014

Утверждено
Редакционно-издательским советом СПбГЭУ

Ответственный редактор:
доктор экономических наук, профессор Алибеков Ш.И.

Редакционная коллегия:
к.э.н., профессор Нагиев Р.Н., д.э.н., профессор Алибеков Ш.И., д.э.н.,
профессор Соколов В.Я., д.э.н., профессор Пятов М.Л., д.э.н., доцент Конопля-
ник Т.М., к.э.н., доцент Сижажева С.С.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕ-
МЕННОСТЬ: Материалы IV Всероссийской научно-практической конферен-
ции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономи-
ческих наук, профессора
Соколова Ярослава Вячеславовича, 23 декабря 2013 года.-Махачкала,
2013.-208с.**

Сборник содержит материалы IV Всероссийской научно-практической
конференции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора
экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, 23 декабря
2013 года организованной филиалом Санкт-Петербургского государственного
экономического университета в г. Кизляре.

В сборнике представлены доклады, статьи, выступления, посвященные
научной деятельности профессора Соколова Я.В., а так же актуальным пробле-
мам бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях с истори-
ческим и правовым аспектам модернизации в соответствии МСФО

Издание предназначено для учетных работников, преподавателей, докто-
рантов, аспирантов, студентов экономических и правовых специальностей.

©СПбГЭУ, 2014

**Приветственное слово участникам
конференции, посвященной памяти
профессора Я.В. Соколова**

Соколовские чтения в Кизляре стали традицией, которой мы обязаны ученикам профессора Соколова, энтузиастам бухгалтерии - продолжателям его дела. Они не просто развивают его идеи, формируя и расширяя созданную им школу, но и продолжают ее, вносят новые идеи в теорию и практику учета.

Сегодня имя Ярослава Вячеславовича Соколова известно всем бухгалтерам в нашей стране и за ее пределами. Нельзя любить бухгалтерию и не знать Ярослава Соколова. Только выдающиеся люди не просто открывают что-то новое, но изменяют само состояние науки. И профессору Соколову мы обязаны не просто открытием новых фактов, новыми теориями учета, но прежде всего созданием нового направления и научной школы, которая это направление развивает. В нашей науке он создал принципиально новое направление – всемирную историю учета. Его труды сделали историю бухгалтерии универсальной, преодолели национальную ограниченность, дали ей новый облик.

В науке новые теории обычно вбирают в себя ранее известные, обобщая их на новом уровне. Геометрия Лобачевского и теория относительности Эйнштейна не противоречат, но дополняют, для более широкого круга фактов, теорию Евклида и Ньютона. Расширяется поле для научных исследований.

Историографический универсионализм меняет представление о развитии теории учета, наше представление о ее парадигмах.

И сегодня, занимаясь теорией или практикой учета, исследуя его историю мы развиваем идеи и продолжаем дело Ярослава Вячеславовича Соколова. Я очень рад выпавшей мне возможности еще раз подчеркнуть его роль и значение для нашей науки. Особенно рад, потому что он мой отец, подаривший мне счастье быть не только сыном, но и соавтором некоторых его трудов.

Очень часто в науке возникает вопрос – зачем проведены те или иные исследования, как данная работа может быть использована в будущем. Исследования в области истории учета долгое время не считались актуальными, многие университеты отвергали их или, в лучшем случае, рассматривали как второстепенную иллюстрацию к учебнику; красивую картинку, не имеющую отношения к сегодняшнему дню. Соколов же доказал, что именно исследования в области истории учета способны изменить взгляды на его теорию и существенно развить и усовершенствовать его практику. Совсем как в Писании: «Камень, который отвергли строители, сделался главою угла: это - от Господа, и есть дивно в очах наших» (Пс 117:22-23).

***Вячеслав Соколов
д.э.н, профессор,
Партнер ПрайсвогтерхаусКуперс,
Сын***

ПОНЯТИЕ ИМПОРТА. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

*Труфанова В. Н., зав. кафедрой
«Экономики и бухгалтерского учета»,
Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре*

Импорт (от лат. «importare» – ввозить) – ввоз из-за границы товаров, технологий и капиталов для реализации и использования на территории страны-импортера. Также под импортом понимают расходы частных лиц, предприятий и правительств на приобретение товаров, работ и услуг, произведенных в других странах.

Согласно определению, данному в статье 2 Федерального закона № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», импорт – ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе[1]. При этом под товаром, который является предметом импорта, может пониматься различное имущество:

- движимое имущество;
- отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего и смешанного (река-море) плавания, космические объекты;
- электрическая энергия и другие виды энергии.

Статья 4 Таможенного Кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС) дает следующее определение импорта: ввоз товаров на таможенную территорию таможенного союза – совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до их выпуска таможенными органами[2].

Различают «видимый» и «невидимый» импорт – импорт услуг. При «невидимом» импорте непосредственного ввоза на территорию страны товаров не происходит, но расходы имеют место. Невидимый импорт возникает при осуществлении международного туризма, частных переводов, при оплате услуг по перевозке и страхованию, при оплате других услуг, предоставленных гражданам за рубежом.

Необходимость ввоза предметов импорта возникает в связи с необходимостью удовлетворения спроса на них и невозможностью или нецелесообразностью производства на собственной территории. Объем, структура импорта определяются наличием факторов производства – ресурсов сырья, технологий, капиталов. А так как импорт – это расходы в иностранной валюте, то объемы импорта определяются валютной выручкой, то есть экспортом. Интенсивность международной торговли государства зависит от его места на мировой арене, участия в международных союзах и открытости экономики в целом. Необходимость государственного регулирования и контроля внешней торговли объективна и вызвана мотивами обеспечения государственной безопасности, технологической, продовольственной, социальной, экономической. Немаловажную

роль играет фактор наполнения государственных бюджетов за счет поступлений таможенных платежей. В интересах государства поддерживать и регулировать баланс между импортом и экспортом, избегая перекосов в какую-либо сторону. Таким образом, внешняя торговля и её регулирование лежит в поле прямых интересов государства. Поддержка импорта необходима для наполнения товарного национального рынка. Регулирование заключается в мониторинге объема и структуры ввозимого и воздействии на эти показатели с помощью запретов, ограничений на ввоз, применения тарифных и нетарифных мер в соответствии с государственной политикой в области внешней торговли. Регулируя внешнеторговую деятельность, государство косвенно может влиять и на другие области внутреннего хозяйства. Например, запрет или ограничение на импорт каких-либо товаров при сохранении на них внутреннего платежеспособного спроса стимулируют развитие производства данных товаров внутри страны. Интересы государства соблюдаются в большей степени при ввозе товаров с целью дальнейшей переработки, то есть создания добавленной стоимости, и ввозе товаров, прошедших как можно больше стадий переработки, а не сырья.

В Российской Федерации импорт может осуществляться любыми юридическими лицами без ограничений по организационно-правовой форме путем заключения внешнеторгового контракта[3]. Возможность осуществления такой деятельности должна быть предусмотрена учредительными документами организации. Поиск партнера за рубежом осуществляется на специализированных международных выставках, ярмарках, а также через торгово-промышленные палаты.

Контроль импорта производится государством в лице Таможенных органов в момент пересечения товарами таможенной границы РФ, где товар проходит таможенные процедуры и проверяется. Импортер или его представитель подает таможенную декларацию, где указывается вся информация о ввозимом грузе. Таможенная декларация имеет унифицированную форму, значительная доля информации закодирована. Контроль качества и безопасности ввозимых товаров также возложен на таможенные органы. На этой же стадии импортеры уплачивают ввозные таможенные пошлины, таможенные сборы, которые рассчитываются исходя из таможенной стоимости товара. Таможенные органы ведут статистику на основании Таможенных деклараций, поданных импортерами. Данные таможенной статистики используются для контроля исполнения решений, а также для принятия дальнейших решений в области внешней торговли.

На стадии расчета с иностранными поставщиками контроль и сбор данных для статистики осуществляется уполномоченным банком, согласно правилам, установленным Центральным банком РФ. Контроль осуществляется посредством оформления Паспорта сделки, где указывается полная сумма платежа и график платежей по импортному контракту. По факту исполнения Паспорт сделки закрывается.

Контроль по уплате налогов по импортным операциям организаций осуществляют налоговые органы на основании предоставленных юридическими лицами налоговых деклараций.

Надо сказать, что организация может осуществлять импорт как по прямым контрактам с иностранным партнером, так и через посредника. Также при прохождении таможенных процедур организация может воспользоваться услугами специализированной фирмы – таможенного брокера. Урегулирование вопросов транспортировки импортных грузов могут решаться посредством обращения к услугам логистической компании.

Оформление импортного контракта имеет некоторые особенности. Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям:

- предмет контакта;
- цена и сумма контракта;
- условия поставки согласно "Инкотермс"[4] и сроки поставки;
- качество и количество товара;
- сдача - приемка товара;
- упаковка и маркировка товара;
- ответственность сторон;
- обстоятельства форс-мажор;
- порядок разрешения споров;
- срок действия контракта;
- юридические адреса и банковские реквизиты сторон.

Любой договор должен начинаться с преамбулы и заканчиваться подписями и реквизитами сторон. Контракт должен быть завизирован именно тем лицом, которое указано в преамбуле. Подпись должна быть читаемой и иметь расшифровку. Реквизиты каждой стороны указываются полностью, без сокращений. Если бумаги составлены на иностранном языке, то производится их перевод на русский и заверяется нотариусом. В соглашении обязательно должны быть прописаны наименование, вид, тип, сорт, количество продукции. Если договором предусматривается несколько поставок в течение определенного срока, то указывается общая сумма контракта и наименование товара, а уточняющие сведения о количестве и стоимости каждой партии импортного товара прописываются в дополнительных соглашениях и спецификациях к контракту. Если стороны намерены в качестве условий поставки выбрать одно из условий Инкотермс, в контракте целесообразно сделать ссылку на действующую редакцию Инкотермс. Также в контракте должна быть определена валюта платежа.

Инвойс (англ. invoice) - платежный документ, отвечающий общим требованиям к финансовым, платежно-расчетным документам, имеющий идентификационные признаки (номер, дата, реквизиты продавца, отправителя, покупателя, получателя). Также инвойс, содержащий сведения о марке, модели, модификации, цене и условиях поставки. Инвойс должен быть выставлен на оригинальном бланке организации-производителя, подписан соответствующими лицами и заверен печатями. Инвойс должен содержать следующие данные:

- тип инвойса: Proforma или Commercial;
- номер и дата выписки инвойса;
- наименование и адрес продавца и покупателя;
- наименование и адрес грузополучателя;

- номер и дату контракта;
- условия поставки согласно "Инкотермс";
- перечень ввозимых товаров;
- код по ТН ВЭД[5];
- общая стоимость товаров, поставляемых по данному инвойсу в долларах США;
- общий вес;
- фамилия и подпись ответственного лица;
- печать организации.

Упаковочный лист (англ. packing list) - документ, в котором указаны объёмно-весовые и количественные характеристики товара по каждому месту груза. Как и инвойс, упаковочный лист для предъявления на таможне оформляется на русском и английском языках.

Упаковочный лист должен содержать следующие данные:

- номер и дата выписки инвойса, к которому выписан Упаковочный лист;
- номер и дата выписки Упаковочного листа;
- наименование и адрес продавца, покупателя, грузополучателя;
- номер и дату контракта;
- условия поставки согласно "Инкотермс";

В каждой строке должна содержаться подробная информация по каждому месту груза: наименование товара, вид упаковки, количество в упаковке, количество упаковок, вес нетто, брутто, габариты.

Транспортные документы, используемые при перевозке товара, могут быть различными и зависят от вида транспорта. Также можно выделить перевозки до места пересечения таможенной границы и внутренние перевозки.

AWB (англ. air way bill) – авиа накладная - перевозочный документ, удостоверяющий заключение договора перевозки между грузоотправителем и воздушным перевозчиком в международном сообщении.

CMR - транспортный документ, подтверждающий наличие договора об автомобильной перевозке грузов между перевозчиком и отправителем.

Морские перевозки регулируются специальным нормативно-правовым документом - "Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации"[6]. Коносамент или B/L (англ. Bill of Lading) - документ, выдаваемый перевозчиком груза его отправителю, удостоверяющий принятие груза к перевозке и содержащий обязательство доставить груз в пункт назначения и передать его получателю.

Железнодорожные перевозки осуществляются в соответствии с Федеральным законом № 18-ФЗ "Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации"[7]. Согласно Кодексу перевозочным документом, подтверждающим заключение договора перевозки груза, является железнодорожная накладная.

В зависимости от характера транспортно-экспедиционных услуг, в том числе при перевозках груза в международном сообщении, сторонами договора транспортной экспедиции может быть определена возможность использования иных экспедиторских документов. Экспедиторские документы составляются в

письменной форме и являются неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции.

Таможенная декларация (далее - ТД) - документ, оформленный в соответствии с требованиями национального законодательства и содержащий сведения о перемещаемых через таможенную границу товарах. Таможенная декларация заполняется распорядителем груза и предъявляется таможенным органам, которые контролируют соблюдение установленного порядка ввоза грузов через границу.

На всех листах ТД по товарам, полностью прошедшим таможенный контроль и оформление, по которым уплачены ввозные налоги и пошлины, сотрудником таможни проставляется штамп «Выпуск разрешен» с указанием даты выпуска и оттиском личной печати сотрудника таможни.

Если таможенным органом производилась корректировка заявленной таможенной стоимости товара и таможенных платежей, то такие корректировки отражаются в Приложении к ТД в «Форме корректировки таможенной стоимости и таможенных платежей».

Если товар хранится на ведомственном складе или складе общего хранения, не принадлежащем импортеру, то такое хранение оформляется договором хранения, подтвержденным складским свидетельством или складской квитанцией.

Импортируемые товары сопровождаются технической документацией. Это могут быть гарантийные сертификаты и сертификаты соответствия, технические паспорта, руководства по эксплуатации, инструкции по установке, наладке, монтажу и другие. В дальнейшем эта документация используется в зависимости от того, в каком качестве импортные товары принимаются на учет. Если, например, это оборудование, которое будет принято на учет в качестве основного средства, то на основании технической документации будет рассчитываться срок полезного использования объекта, составляться график плановых профилактических работ.

Список использованных источников:

1. Федеральный закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ (ред. от 02.02.2006) "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" (принят ГД ФС РФ 21.11.2003)

2. "Таможенный кодекс Российской Федерации" от 28.05.2003 № 61-ФЗ (принят ГД ФС РФ 25.04.2003) (ред. от 28.11.2009.)

3. Статья 10 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ (ред. от 28.07.2012 №137-ФЗ)) "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности"

4. "Международные правила толкования торговых терминов "Инкотермс 2010"

5. "Единый таможенный тариф таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации (ЕТТ)" (утв. Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 18 (ред. от 16.08.2011 № 738), Решением Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 № 130) (ред. от 20.06.2012 № 56)

6. "Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации" от 30.04.1999 № 81-ФЗ (принят ГД ФС РФ 31.03.1999)(ред. от 01.07.2010)

7. Федеральный закон от 10.01.2003 № 18-ФЗ (ред. от 23.07.2008) "Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации" (принят ГД ФС РФ 24.12.2002)

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

*Исмаилов А., ст. 3к. БУАиА
Научный руководитель: Ш.И. Алибеков
КФ СПбГЭУ*

Чтобы правильно выстроить взаимоотношения с клиентами, предприятию постоянно необходимо контролировать текущее состояние взаиморасчетов и отслеживать какими темпами они меняются. Кредиторская задолженность - это долги самой организации перед банком, работниками, заказчиками, поставщиками, налоговыми органами и др.

Дебиторская задолженность всегда выводит денежные средства из оборота, препятствуя их эффективному использованию, в следствии чего в организации наблюдается напряженное финансовое состояние. Иначе говоря, дебиторская задолженность характеризует отвлечение средств из оборота данной организации и использование «свободных» денежных средств дебиторами. Тем самым дебиторская задолженность отрицательно влияет на финансовое состояние организации и на платежеспособность предприятия, из-за этого возникает необходимость сокращать сроки ее взыскания. На сегодняшний день у хозяйствующих субъектов кредиторская и дебиторская задолженности являются значительными и важными статьями в балансе. Своевременно не получая денежные средства от получателей за реализованную продукцию, организации не могут расплачиваться своевременно с поставщиками за полученный товар или за оказанную услугу. Наличие самой дебиторской задолженности, а тем более ее рост приводят к возникновению потребности и в дополнительных источниках средств, ухудшается финансовое состояние предприятия. Исходя из этого необходимо особое внимание уделять изучению дебиторской задолженности с сроками выше одного года. Не смотря на это, следует признать, что главной причиной неплатежеспособности предприятия, остаются внутренние факторы – бесхозяйственность и неэффективность использования ресурсов, неустойчивость финансового положения, отсутствие контроля и анализа за дебиторской задолженностью и другие последствия при неумелом управлении над организацией. Чтобы снизить дебиторскую задолженность, бухгалтера предлагают обратить внимание на следующие меры. Необходимо:

- пересмотреть структуру и ассортимент производимой продукции, отказаться от производства тех товаров, которые не пользуются спросом;
- применить рекламу;

- развивать маркетинговый анализ спроса и предложения, рынков сбыта производимой продукции;
- применить рекламу;
- проводить постоянные работы по повышению конкурентоспособности производимой продукции;
- продвигать производимую продукцию на новые рынки путем развития сервисного, послепродажного обслуживания;
- увеличить оборачиваемость текущих активов, запасов, денежных средств, а также дебиторской задолженности.[6]

На активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведется учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. На этом счете учитываются расчеты с научными организациями, с работниками по депонированным суммам заработной платы, премий и других выплат, по удержанным из заработной платы суммам в пользу разных организаций и лиц по исполнительным документам и др.

Значительно расширились функции счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в новом плане счетов. Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» чаще всех применяется в нашем современном учете. Связано это с тем, что основной и массовый поток расчетов, как правило, идет именно через этот счет. Обилие самых разных записей по этому счету подтолкнуло составителей плана счетов к тому, чтобы открыть ряд субсчетов, каждый из которых должен быть предназначен для строго определенных видов расчетов. [4]

Если на практике применить вышеперечисленные меры, они позволят снизить уровень дебиторской задолженности, что окажет положительное воздействие на финансовое состояние предприятия.

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета: «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; «Расчеты по претензиям»; «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»; «Расчеты по депонированным суммам».

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», учитываются следующие расчеты: а) по страхованию имущества; б) по страхованию персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению, а также медицинскому страхованию).[5]

По дебету счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», возможны следующие бухгалтерские записи:

- 1) Дебет счета 76.1 Кредит счета 51 — перечисление страховых взносов страховым организациям;
- 2) Дебет счета 76.1 Кредит счета 01 и других счетов учета материально-производственных запасов — потери страхователя по страховым случаям;
- 3) Дебет счета 76.1 Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — начисление суммы страхового обеспечения (возмещения), причитающейся по договору страхования работника предприятия.

По кредиту субсчета 76.1 возможны следующие бухгалтерские записи:
1) Дебет счета 51 Кредит счета 76.1 — получение страхователем от страховой организации сумм страховых возмещений в соответствии с договором страхования;

2) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76.1 — списание на счет 91 некомпенсируемых потерь от страховых случаев.

Часто организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности сталкиваются с такой проблемой, что контрагенты не выполняют свои договорные обязательства. И в этой ситуации возникает спор, затрудняющий осуществление участниками договорных отношений своих прав и обязанностей, и этот спор может быть решен посредством претензии. Претензия - письменное обращение к должнику, требование о добровольном урегулировании спора, письмо об устранении нарушений исполнения обязательств, связанного с нарушением имущественных интересов участниками контракта, предъявляемое субъектом хозяйствования к своему контрагенту при нарушении последним условий контракта.

Претензии выставляются к подрядчикам, поставщикам, покупателям, транспортным организациям, кредитным организациям.

Организация может выставить подрядчику (поставщику) претензию, если:

Подрядчиком (поставщиком) не соблюдены договорные обязательства; выявлена недостача поступивших от него каких-нибудь ценностей; обнаружены арифметические ошибки, которые были обнаружены в документах подрядчика (поставщика) на поставленные товары (услуги).

В случае, когда выявлена недостача поступивших ценностей, по договору обычно предусмотрено взыскание с поставщика(подрядчика) штрафа, пени или неустойки. Они так же отражаются в учете проводкой:

Дебет счета 76.2 «Расчеты по претензиям»,
Кредит счета 91.1 «Прочие доходы» – начислены пени, штрафы, неустойки, выставленные поставщику (подрядчику) и признанные им или присужденные судом.

Если при приемке ценностей, поступивших от поставщика, покупатель выявил недостачу или порчу ценностей, в его учете делаются следующие записи:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена недостача (порча) ценностей в пределах предусмотренных договором величин;

Дебет счета 76.2 «Расчеты по претензиям»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена недостача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

Если суд отказал во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций, то недостача списывается следующим образом :

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
Кредит счета 76.2 «Расчеты по претензиям» – списана недостача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

На субсчете 76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, а так же по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества:

Дебет счета 76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – отражены доходы, подлежащие получению (распределению).

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – отражены активы, полученные организацией в счет доходов.

На субсчете «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты по депонированным суммам оплаты труда, доходов от участия в организации и других аналогичных выплат.

Начисленные, но не выплаченные в установленный по документам срок (из-за неявки (в установленный срок) получателя), суммы оплаты труда, доходов от участия отражаются следующим образом:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». [3]

Книга учета депонированной заработной платы открывается на один год. Для каждого депонента в книге учета депонированной заработной платы отводится индивидуальная строка, по которой указываются его табельный номер, Ф.И.О. работника(депонента), депонированная сумма, и в конце делается отметка о ее выдаче. Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника. Если в течение трех лет депонент не является за депонированной заработной платой, то по истечению установленного законодательством срока (до истечения срока исковой давности) эти деньги приписываются организации, как ее доходы. Предусмотрена и специальная графа для отметок об оплате, которые делаются работниками бухгалтерии. В конце списка показывается итоговая сумма произведенных выплат, которые относятся к данному месяцу. Невыплаченные суммы по истечении квартала или года переносятся в открываемые бухгалтерией новые списки (реестры).

Список использованной литературы:

1) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34Н ((ред. от 25.10.2010).

2) Федеральный закон Российской Федерации «О Бухгалтерском учете» Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013)

3) Зонова А.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ А.В.Зонова, И.Н.Бачуринская, С.П.Горячих.- М.: Питер, 2011.- 480 с

4) Авдеев В.В. Ответственность за ведение бухгалтерского учета // Бухгалтер и закон.- 2010. № 7.

5) Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет / Кондраков Н.П. - 5-е изд., М.: ИНФРА – М, 2007. - 717 с. – (Учебное пособие)

6) Томшинская И.Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях: Учебное пособие для бакалавров и специалистов.- СПб.: Питер, 2013

7) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н (от 18.09.2006 № 115н)

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

*Алибекова Э.С., ст. 2 к. напр.
«Экономика» профиль «БУАиА» КФ СПбГЭУ
Научный руководитель: Труфанова В.Н.*

Амортизация основных средств имеет весьма значимое влияние на представляемую в отчетности картину финансового положения отчитывающихся предприятий. Прежде всего, размер амортизационных сумм определяет величину прибыли, отражаемой в бухгалтерской отчетности, влияя тем самым на результаты анализа заинтересованными пользователями рентабельности деятельности компании, и кроме того, начислении амортизации влияет на показатели платежеспособности фирмы, определяемые по данным ее баланса. Амортизируемая стоимость – это часть стоимости объекта основных средств, списываемая посредством начисления амортизации, то есть база амортизационных начислений. Согласно МСФО, амортизируемая стоимость основных средств определяется как разность между учетной оценкой объекта основных средств и его ликвидационной стоимостью.[1]

Амортизируемое имущество учитывается при определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества того обособленного подразделения, в котором это имущество фактически используется для получения дохода, вне зависимости от того, на балансе какого подразделения оно учитывается.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость амортизируемых основных средств рассчитывается в целом по налогоплательщику и отдельно по обособленному подразделению. На основании этих данных определяется удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения.[2]

При расчете средней остаточной стоимости амортизируемого имущества, приходящегося на долю обособленного подразделения для осуществления деятельности и находящегося в собственности организации. Допустим, организация приобретает новое оборудование, предполагая использовать его для постройки служебного здания в течение двух лет. Ликвидационной стоимостью данного ОС в таком случае будет выступать цена, по которой можно было бы продать (за минусом затрат на продажу) аналогичное оборудование, но не новое, а уже прослужившее два года. Идея расчета ликвидационной стоимости актива, безусловно, имеет под собой осно-

вание, так как актив с любой степенью изношенности объективно не может стоить 0 рублей.[2]

Согласно МСФО (IAS) 16, амортизация объекта основных средств начинается, когда он становится доступным для использования, т.е. когда размещение и состояние объекта обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства организации. Это означает, что в некоторых случаях начисление амортизации может иметь место еще до того, как начинается фактическая эксплуатация актива. Если же объект основных средств находится в практически завершенном состоянии, но его использование по каким – то причинам не начинается, то это может послужить основанием для проверки объекта на наличии признаков обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36. Амортизация объекта ОС прекращается в связи с полным списанием объекта в целом, либо при отнесении основного средства предназначенным для продажи (или включением его в группу выбытия) в соответствии с нормами МСФО (IFRS) Таким образом, начисление амортизации ОС не должно при простое объекта или выводе его из активного использования, например, с целью перемещения, кроме случая, когда он уже полностью амортизирован. Однако сумма амортизационного начисления может оказаться равной нулю, например, в том случае, когда срок полезного использования объекта определяется исходя из объема продукции, а продукция не производится.[1]

МСФО (IAS) 16 определяет, что если организация некоторые компоненты объекта основных средств амортизирует отдельно, она должна амортизировать отдельно также и оставшуюся часть данного объекта, которая состоит из отдельных несущественных элементов. Схема амортизации такого "оставшегося компонента" определяется на основе профессионального суждения относительно предполагаемого режима потребления и/или срока полезного использования его составляющих. При этом организация вправе отдельно амортизировать компоненты объекта, первоначальная стоимость которых незначительна в сравнении с себестоимостью объекта в целом.[3]

МСФО (IAS) 16 определяет, что если организация некоторые компоненты объекта основных средств амортизирует отдельно, она должна амортизировать отдельно также и оставшуюся часть данного объекта, которая состоит из отдельных несущественных элементов. Схема амортизации такого "оставшегося компонента" определяется на основе профессионального суждения относительно предполагаемого режима потребления и/или срока полезного использования его составляющих. При этом организация вправе отдельно амортизировать компоненты объекта, первоначальная стоимость которых незначительна в сравнении с себестоимостью объекта в целом.[3]

Сопоставим российские и международные требования, предъявляемые к учету амортизации основных средств хозяйствующего субъекта. Известно, что правила учета амортизационных отчислений в международных стандартах содержатся в МБС (IAS) 16 «Основные средства». Аналогом данному документу в России является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России. В

российском учете в ПБУ 6/01 указано, что амортизацию необходимо начислять от первоначальной и восстановительной стоимости без учета ликвидационной стоимости, под которой в международной учетной практике понимают «оценку основных средств, установленную на момент их выбытия (списания с баланса)» [3]

Основные же отличия в методике оценки основных средств в российской и зарубежной учетной практике связаны с различными подходами к определению срока полезного использования, включающего продолжительность периода, в течение которого будет осуществляться разделение стоимости объекта основных средств путем начисления амортизации. При организации учета в зарубежных странах сроки использования средств труда и нормы амортизации устанавливаются предприятием самостоятельно экспертным путем либо на основании опыта бухгалтера.

Общий анализ рассмотренных предписаний МСФО (IAS) 16 позволяет сделать вывод о том, что порядок амортизации основных средств, определяемый МСФО, в серьезной степени близок российской практике учета. Однако можно говорить и о существовании существенных отличий между ними. Безусловно, МСФО гораздо последовательнее проводят в жизнь идею, согласно которой амортизационные отчисления - это часть стоимости объекта основных средств, которая обеспечивает получение компанией совершенно конкретных экономических выгод. Эта последовательность позволяет в существенно меньшей степени в сравнении с отечественными реалиями учета говорить об амортизации как о методе манипулирования прибылью компании, отражаемой в ее отчетности. Однако при этом реализация таких взглядов во многом зависит от профессионального мнения конкретного бухгалтера конкретной фирмы.

Список использованной литературы

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебн. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. М.: ТК «Велби», «Проспект», 2005. 365 с.
2. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебн. Пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2008. 552 с.
3. МСФО(IAS)16. Амортизация основных средств. // Электронный интернет ресурс: <http://www.buh.ru>.

ГУДВИЛЛ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

*Алиева П.З., студентка 2 курса очной формы
обучения направления «Экономика» профиль
«БУАиА» КФ СПбГЭУ*

Научный руководитель: д.э.н. проф. Алибеков Ш.И.

Понятие «гудвилл» является новым объектом для бухгалтерского учета и характерным для рыночной экономики. На данный момент экономика становится все более неосязаемой, именно поэтому понятие «гудвилл» становится таким весомым, а умение влиять на его величину - одним из важнейших. Неоднозначность трактовки сущности гудвилла отрицательно влияет на методику его бухгалтерского учета.

Цель данной статьи заключается в исследовании сущности понятия «гудвилл» и его методики оценки.

В нормативной базе не существует однозначного подхода к определению сущности гудвилла.

Так в соответствии с Положением (Стандарт) Бухгалтерского Учета 19 «Объединение предприятий» гудвилл – это превышение стоимости приобретения над долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов, обязательств и непредвиденных обязательств на дату приобретения.

Под гудвиллом также следует понимать - комплекс мероприятий, направленных на увеличение прибыли предприятий без соответствующего увеличения активных операций, включая использование лучших управленческих способностей, доминирующую позицию на рынке продукции (работ, услуг), новые технологии.

Следует отметить, что дефиниции исходят из методики определения величины гудвилла, а не из его экономической сущности.

В сущности гудвилл - нематериальные активы, возникающие в результате действия факторов, вызывающих экономические выгоды, таких, как популярное название предприятия, постоянство клиентуры, удачное размещение, характер продукции и др. Иными словами, гудвилл представляет собой увеличение оценки бизнеса, его стоимости в той мере, в какой этому способствуют репутация, авторитет фирмы и другие подобные трудно определяемые "неосязаемые" факторы.

Гудвилл – деловая репутация предприятия. Гудвилл равен покупной стоимости компании минус справедливая рыночная стоимость чистых активов и обязательств. Положительный гудвилл в консолидированной отчетности отдельной строкой не выделяется, а негативный гудвилл сразу списывается на прибыли и убытки. Различают положительную и отрицательную деловую репутацию. Положительная деловая репутация означает, что стоимость предприятия превышает совокупную стоимость его активов и пассивов, что предприятию присуще нечто такое, что не определяется стоимостью его активов и пассивов. Таким "нечто" может быть наличие стабильных покупателей, выгодное геогра-

фическое положение, репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, технические ноу-хау, деловые связи, опыт управления, уровень квалификации персонала и т.п. Эти факторы обеспечивают более высокий уровень прибыли, чем тот, что может быть получен при использовании аналогичных активов и пассивов, но в отсутствии отмеченных нематериальных факторов.

Также следует под гудвиллом понимать - общественное мнение по отношению к названиям, стилям, помещениям, товарным знакам, логотипам, проектам, товарам и любым другим предметам, находящимися во владении или под контролем компании, а также отношения с клиентами заказчиками.[1]

По международным стандартам бухгалтерского учета гудвилл так же, как и нематериальные активы, отражается в текущем учете по первоначальной, а в балансе – по остаточной стоимости. Однако сейчас существует тенденция переоценки гудвилла в текущем учете. Об этом свидетельствует принятый в США новый стандарт FAS №142 "Бухгалтерский учет гудвилла и нематериальных активов", отменяющий амортизацию и предписывающий проводить ежегодно анализ и переоценку гудвилла с одновременным списанием суммы уценки на расходы.

Состояние рынка оценки гудвилла и использования ее результатов в настоящее время оставляет желать лучшего. Это связано с рядом проблем. Отсутствие достоверной информации о предприятии (оценка, проводимая на основании официальной бухгалтерской отчетности, выдает результат в несколько раз ниже реального) затрудняет работу оценщиков, острый недостаток статистических данных о заключаемых сделках купли-продажи готового бизнеса не позволяет проводить какой-либо сравнительный анализ. Тем не менее, ошибки, допущенные западными компаниями при определении гудвилла свидетельствует о необходимости совершенствования методов оценки и внедрении их в практику. Должна способствовать более широкому применению оценки гудвилла и все большая ориентация руководителей предприятий на увеличение стоимости своих компаний, как на одну из основных стратегических целей. [2]

На практике имеют место ситуации, когда компания продается за цену ниже рыночной стоимости. Такую разницу между рыночной стоимостью и стоимостью продажи принято называть отрицательным гудвиллом, или бэдвиллом. Она может возникнуть при завышении стоимости активов, занижении стоимости обязательств или при недостаточной информированности об истинной стоимости компании. Гудвилл обладает целым рядом особенностей, отличающих его от «традиционных» нематериальных активов:

- деловая репутация не существует отдельно от предприятия. Это неотчуждаемое имущество, которым нельзя распорядиться отдельно от предприятия. Оно не может быть самостоятельным объектом сделки, поскольку не принадлежит компании на праве собственности;

- отсутствие у деловой репутации вещественной формы не вызывает сомнения, в то время как у других нематериальных активов элемент вещественности присутствует: товарные знаки имеют графическое изображение, фирменные наименования и лицензии оформлены документально, ноу-хау подтверждаются технической документацией;

- все нематериальные активы отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости по сумме фактических затрат, связанных с приобретением, или каким-либо другим образом в зависимости от способа оплаты. В то же время стоимостной измеритель деловой репутации является довольно условным. Гудвилл оказывает влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятий. Его бухгалтерский учет многовариантен, как и многогранен сам объект исследования. Выбирая то или иное сочетание способов его учета, оценки и отражения в отчетности, бухгалтер неизбежно оказывает влияние на принятие решений заинтересованными пользователями.

Гудвилл является одной из самых сложных и противоречиво трактуемых категорий бухгалтерского учета, что обусловлено его неосязаемым характером и в то же время объективными, видимыми проявлениями. Итак, в рыночной экономике гудвилл - залог успешного функционирования субъекта хозяйственных отношений. В сегодняшних условиях сверхприбыльность организации главным образом достигается за счет реализации потенциального, объективно существующего, гудвила. Таким образом, гудвилл объективно существует в каждый момент времени, независимо реализуется ли он владельцем или нет (объективность гудвила), более того он постоянно претерпевает изменения в процессе функционирования носителя гудвила.

Подводя итог сказанному можно сделать следующие выводы: гудвилл объективен по своей природе, т.е. он существует вне зависимости от внешних обстоятельств; объективность гудвила возможно оценить только в случае использования его субъектом, т.е. гудвилл категория субъективно-объективная; субъективно-объективная оценка может быть пересмотрена «новыми» обстоятельствами использования активов организации.

Можно выделить четыре основных способа списания гудвилл.

- учитывается как актив и амортизируется в течение полезного срока использования.

- немедленно списывается при приобретении за счет собственного капитала или прибыли.

- учитывается как "постоянный" актив, не амортизируется, списывается лишь при очевидной и существенной потере стоимости.

- учитывается как "висящий" дебет (контрсчет) к собственному капиталу.

То есть единообразного подхода к учету и списанию стоимости гудвилл не выработано. Каждый из вышеперечисленных методов имеет свои плюсы и минусы, и применение того или иного метода регламентируется национальными стандартами учета.

И в заключении, основа гудвила — это не только и не столько репутация в плане морально-этических и деловых качеств, сколько, прежде всего, мнение о целом комплексе характеристик фирмы, таких, как качество продукции (услуг), технологическая культура, ноу-хау в системе организации производства и управления, добропорядочность в отношениях с контрагентами и др. Именно эти факторы нарабатываются в течение многих лет и существенным образом влияют на результативность финансово-хозяйственной деятельности любой компании.

Список использованной литературы:

1. Рудой А.В. Национальные особенности учета гудвилла// «Компаньон» – 2007г., - №13, - с. 14-17.
2. Потапенко П. Понятие и особенности гудвилла как нематериального актива //«Все для бухгалтера в торговле». – 2006г., - №13, - с. 47-52.
3. Понятие и особенности гудвилла как нематериального актива // электронный интернет ресурс // (http://www.rusnauka.com/10_NPE_2009/Economics/44125.doc.htm)
4. Микерин Г.И. (Журнал «BUSINESSVALUATIONS GUIDE») электронный интернет ресурс //(http://www.cfin.ru/appraisal/intel/purchased_goodwill.shtml)
5. Энциклопедия бухгалтерского учета - Грачева Р.Е. Раздел I // (<http://buhlabaz.ru/nematerialnye-aktivy-i-gudvill.html>)
6. Шевелев А.Е. - «Гудвилл» //Электронный интернет ресурс // (<http://fingal.com.ua/content/view/259/35/1/3>)

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*Афаунова Ж.Ч.,
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит», КБГУ*

Учетная политика организации является самым важным инструментом управления процессом ведения учета и составления отчетности.

Термин «учетная политика» широко применяется в международных стандартах и в учетной практике зарубежного учета.

При подготовке финансовой отчетности большое значение имеют выбор и применение учетной политики. Данные вопросы раскрыты в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки».

МСФО (IAS) 1 подчеркивает значимость для пользователей информации о том, какие принципы оценки применялись при подготовке финансовой отчетности. Если в рамках этой процедуры используется более одного принципа оценки, например, когда определенные классы активов учитываются по первоначальной и переоцененной стоимости, то следует указать категории активов, к которым применяется каждый из названных принципов. МСФО (IAS) 1 подразумевает необходимость подробного анализа при определении степени детальности сведений, касающихся основных положений учетной политики. В частности, решение о раскрытии данной информации не должно основываться только на размере рассматриваемых сумм. Стандарт отмечает, что сведения о порядке учета некоторых операций могут оказаться важными в связи с характе-

ром деятельности компании, даже если суммы по таким операциям за текущий и предыдущий периоды незначительны.

Согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» «учетная политика» - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности».

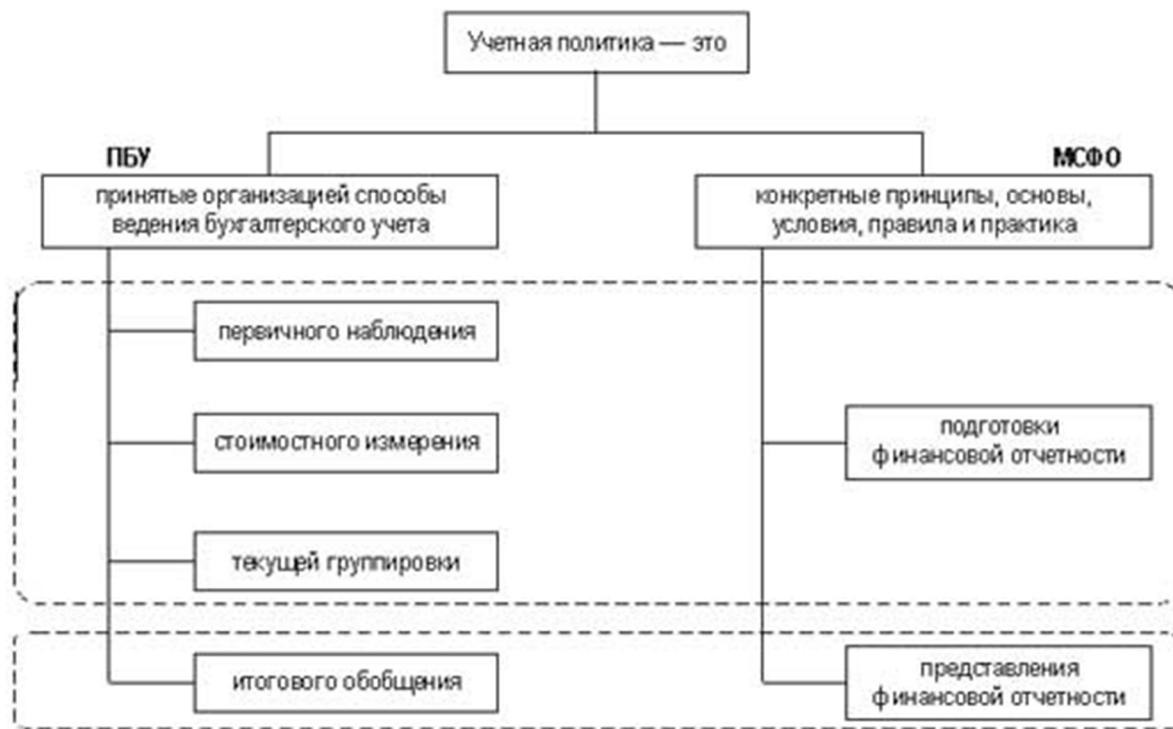


Рисунок 1. Трактовка учетной политики российскими и международными стандартами финансовой отчетности

В МСФО термин «учетная политика» обычно употребляют во множественном числе. Связано это с тем, что в «международном» определении учетной политики отсутствует слово «совокупность». Совокупность учетных политик по МСФО составляет единую учетную политику компании.

Международные стандарты не требуют единого плана счетов. Известно, что вести бухгалтерский учет по принципу двойной записи без плана счетов невозможно. Поэтому МСФО предоставляют компаниям возможность составить такой план счетов, который будет максимально соответствовать специфике их деятельности.

Что касается остальных документов, то, как и в ситуации с планом счетов, компания разрабатывает аналогичные по содержанию документы, так как их отсутствие значительно усложняет ведение учета и составление отчетности.

Подход к формированию учетной политики компании, сформулированный в МСФО, нацелен на обеспечение соответствия финансовой отчетности стандартам. Этот подход является достаточно жестким.

В России принципы формирования и предания гласности учетной политики прописано в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/2008 года. Однако при формировании учетной политики

следует исходить из того, что учетную политику нельзя ограничить рамками нормативных положений, так как ни один нормативный акт не имеет возможности предусмотреть все тонкости процесса хозяйственной жизни, который возникает на предприятии. Каждое предприятие выбирает элементы метода бухгалтерского учета, которые являются наилучшими, исходя из соображений экономической эффективности, особенностей своей деятельности и финансовой отчетности.

При формировании учетной политики МСФО необходимо брать за основу принципы последовательности, существенности, постоянства, надежности, непрерывности деятельности, честного представления результатов компании, а также отражать экономическое содержание событий, а не только их юридическую форму.

Принцип последовательности означает необходимость соблюдения выбранных методов ведения бухгалтерского учета от одного отчетного периода к другому. Не следует без серьезных обоснований изменять классификацию и содержание отдельных статей отчетных форм, методику учета и оценки различных показателей отчетности. Нежелательны также немотивированные изменения в учетной политике.

Отметим три основания, по которым следует вносить изменения в последовательности содержания финансовой отчетности:

существенные изменения в сути операций компании: крупные приобретения или значительное выбытие имущества в отчетный период, изменения в политике, связанной с привлечением заемных источников финансирования;

обоснование о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении компании в измененной финансовой отчетности;

изменения, в связи с введением новых МСФО.

Принцип существенности означает, может ли нераскрытие информации повлиять на экономическое решение пользователей. При этом, если стандарты не допускают или не требуют этого, активы и обязательства, доходы и расходы не должны взаимопогашаться, если они не существенны. Принцип существенности касается всех способов ведения учета при их раскрытии в отчетности. Взаимозачет возможен только в случаях, когда:

международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают зачет;

статьи активов, обязательств, прибылей, убытков, сопутствующих им расходов определяются как несущественные.

В финансовой отчетности необходимо по каждому показателю, за исключением случаев, которые специально указаны в МСФО, отражать числовые значения в сопоставимом виде за отчетный и предшествующий ему аналогичный период. Стандарт не запрещает приводить сравнительные данные более чем за один предшествующий период. Это могут быть данные за несколько предшествующих периодов.

Учетная политика должна составляться исходя из допущения о непрерывности деятельности организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты.

Метод начисления должен обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Исключение из этого правила относится только к отчету о движении денежных средств, который отражает реальные денежные потоки.

По методу начисления факт продажи отражается в бухгалтерских регистрах и в отчетности в момент, когда сделка совершилась, условия контракта выполнены, а право собственности на товар и ответственность за его сохранность перешли к покупателю. Проценты по кредитным обязательствам отражаются в том отчетном периоде, в котором организация пользовалась заемными средствами.

В соответствии с МСФО один из принципов формирования учетной политики таков. Затраты на подготовку финансовой отчетности должны соответствовать выгодам, которые она дает.

В зарубежных странах в крупных компаниях составляют два варианта учетной политики. Первая составляется в начале года, в ней отражают учетные принципы компании, применяемые в прошлом году, с изменениями и уточнениями планируемыми на следующий год. Вторая составляется в конце отчетного года перед составлением отчетности. Таким образом, на протяжении года в компании учетная политика может изменяться.

Если зарубежная компания только начинает свою деятельность, в своей учетной политике она отражает правила и традиции учета, которые действуют в данной местности.

Согласно МСФО, единого перечня общепринятых составных элементов учетной политики не существует, предлагается широкий выбор вариантов учетной политики для всех объектов бухгалтерского учета. Такое положение может привести к значительным отличиям в финансовых отчетах.

Поэтому важное значение имеет примечание к финансовой отчетности, где содержится описание оценок, которые были использованы при составлении финансовых отчетов и изложение каждого конкретного аспекта учетной политики по отношению к каждому субъекту учета.

Выбирая учетную политику, необходимо, прежде всего, изучив все МСФО, установить для отражения каждой операции или элементов отчетности какой-либо разрешенный метод, если в стандартах предлагается несколько методов; либо в случае отсутствия метода в стандартах выбрать какую-либо методику не противоречащую принципам и правилам МСФО.

Основным требованием к учетной политике предприятия является ее постоянность и приемлемость из года в год. Исключение составляют случаи усовершенствования учетной политики.

Стандарт МСФО (IAS) 8 описывает три возможных способа отражения изменений в учетной политике:

- текущий;
- перспективный;

- ретроспективный.

Текущий подход характеризуется корректировками суммарного эффекта от изменений в учетной политике (показывается отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках за текущий год).

Перспективный подход предусматривает составление отчетности таким образом, чтобы новая учетная политика применялась с даты изменений, то есть перерасчет событий и операций осуществляется начиная с этой даты.

Ретроспективный способ предусматривает составление отчетности таким образом, чтобы новая учетная политика применялась с началом возникновения событий и операций, относительно которых состоялись изменения.

Несмотря на то, что основные вопросы учетной политики рассматриваются в двух стандартах, при ее составлении и применении компания должна принимать во внимание все международные стандарты финансовой отчетности. В то же время необходимо помнить, что при применении учетной политики всегда будут присутствовать суждения, которые должны быть соответствующим образом раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности по МСФО.

УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА В СИСТЕМЕ МСФО И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Ахметова Л.А., к.э.н., доцент кафедры
«Бухгалтерского учета, анализа и аудита» КБГУ*

Учет расчетов по оплате труда и социальному обеспечению - это область бухгалтерского учета, которая глубоко отражает интересы широких народных масс. В сфере использования трудовых ресурсов огромную роль играет материальное стимулирование труда персонала. Однако, несмотря на отмеченную многими специалистами значимость этого фактора, для эффективной работы каждого субъекта экономики, по-прежнему актуальным остается недостаток, состоящий в том, что материальное стимулирование труда работников различных уровней неудовлетворительно, а зачастую вообще не связано с конечными результатами индивидуального труда и результатами работы организации. Такое положение в первую очередь предопределено переходом к рыночной экономике и снижением значения государственного регулирования отношений в различных сферах жизни общества. Проводимые рыночные реформы повлияли и на методы регламентации условий материального стимулирования труда: произошел переход от преимущественно государственного регулирования к сочетанию государственного регулирования с договорным. В этих условиях анализ и моделирование системы материального стимулирования труда на основе показателей рыночной экономики с использованием отечественного опыта поможет во многом решить проблему повышения эффективности и конкурентоспособности экономики России, будет способствовать гармонизации социальной сферы жизни общества. (1)

Учет расчетов с персоналом по оплате труда является ответственным и самым распространенным видом расчетов с физическими лицами, занимающим значительную часть рабочего времени бухгалтерии любой организации.

Основные требования к учету заработной платы работников в российской системе бухгалтерского учета изложены в следующих нормативных документах:

- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая);
- Трудовой кодекс Российской Федерации;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99);
- действующее российское законодательство по бухгалтерскому учету, основанное на трудовом договоре и внутренних нормативных документах (Коллективный договор, Положение по оплате труда, Учетная политика организации), регламентирующих выплату прочих вознаграждений (5).

В отличие от российской системы бухгалтерского учета, в МСФО все аспекты учета вознаграждений работников объединены в двух стандартах: МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения». При этом в МСФО 19 отражены вопросы раскрытия информации о пенсионных программах в финансовой отчетности компаний – работодателей, реализующих такие программы, а МСФО 26 определяет виды пенсионных выплат и дисконтирование пенсий.

В международной практике учета расчетов с персоналом по оплате труда понятие «заработная плата» не существует, вместо него используется термин «вознаграждения работникам». Согласно МСФО 19, под вознаграждениями работникам понимаются все формы выплат работникам в обмен на оказанные ими услуги. А под текущими вознаграждениями работникам – вознаграждения работникам, подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги (кроме выходных пособий и вознаграждений в форме долевых инструментов). Таким образом, в МСФО 19 понятие «вознаграждение работникам» является более широким, чем в российских стандартах (3).

Согласно МСФО 19 все виды выплат, которые осуществляет работникам предприятие, учитываются по следующим классификационным группам:

- краткосрочные вознаграждения, к которым относятся: заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное страхование, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги предприятию) и др.;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности, включающие пенсии и иные вознаграждения после выхода на пенсию, а также страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, такие, как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, оплачиваемый

мый творческий отпуск, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, премии и другие выплаты в случае, если они осуществляются в срок более 12 месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны;

- выходные пособия, выплачиваемые при увольнении работника как по требованию администрации, так и по его собственному желанию;

- компенсационные выплаты долевыми инструментами, которые включают такие вознаграждения, как акции, опционы на акции, долевыми финансовыми инструментами, которые были выпущены для работников по цене ниже той, по которой данные инструменты выпускались для третьих лиц; денежные выплаты, размеры которых зависят от рыночной цены на акции компании.

В силу того, что перечисленные группы выплат работникам имеют разное экономическое содержание, МСФО 19 устанавливаются для каждой из них отдельные требования к оценке и представлению в отчетности. В классификационные группы вознаграждений работникам включены выплаты как самим работникам, так и их иждивенцам, а также выплаты в пользу других лиц, например страховых компаний. В число работников входят также руководители компаний и другой управленческий персонал. Согласно МСФО 19 в состав выплат по заработной плате включаются заработки, начисление которых производится работнику, как на основе полного рабочего дня, так и на основе частичной и временной занятости.

В Российской Федерации классификация выплат работникам является прерогативой статистики. Инструкцией Госкомстата России все расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам делятся на три части:

- фонд заработной платы, включающий суммы оплаты за отработанное время, суммы оплаты за неотработанное время, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда, стимулирующие доплаты, надбавки, премии, оплата питания, жилья, топлива;

- выплаты социального характера, отражающие затраты, связанные с социальными льготами, кроме пособий из государственных внебюджетных фондов;

- расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера.

Таким образом, в основу российской классификации выплат работникам заложен совершенно иной принцип, чем в МСФО 19. По МСФО 19 группировка выплат учитывает особенности их оценки и раскрытия в отчетности, тогда как в России она ориентирована на источники их погашения и отношение к производственной деятельности предприятия. Нет в российской классификации и аналогичного МСФО 19 деления обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные.

Минфин России разработал и разместил на своем официальном сайте проект ПБУ «Учет вознаграждений работникам». Где предпринята попытка привести в соответствие понятийного аппарата российской практики учета и МСФО.

Проведение анализа проекта нового стандарта Минфина России «Учет вознаграждений работникам» позволило установить ряд несоответствий экономического содержания базовых понятий глубинным пластам экономической теории.

Экономическое содержание категории «заработная плата» до настоящего времени трактуется учеными по разному. Многие экономисты и практики настойчиво доказывают, что вместо понятия «заработная плата» следует употреблять понятие «трудовой доход». С позиций экономической теории и финансового менеджмента такое суждение вполне полноправно. Однако возникает вопрос использования данного понятия бухгалтерской наукой и практикой. От вариантов ответов на этот вопрос зависит не только развитие бухгалтерской науки, но и точность фиксирования многочисленных форм категории «заработная плата» практическими бухгалтерскими записями. В соответствии с методологией Росстата в состав фонда заработной платы и средней заработной платы работников включают: оплату за отработанное время; оплату за неотработанное время; единовременные поощрительные и другие выплаты; оплату питания, жилья, топлива, предусмотренную законодательством РФ, а также дополнительные объемы выплат по этим направлениям по инициативе организации. В настоящий момент некоторые российские компании для обозначения всей совокупности выплат в разной форме используют широкое понятие, заимствованное из практики американского и европейского менеджмента, а именно, «компенсационный пакет». Компенсационный пакет каждой компании формируется исходя из финансовых возможностей, степени понимания руководством и собственником его роли в мотивации трудовой активности работников.

Понятие «оплата труда» многоаспектно, в нем реализованы положения Конституции РФ о функциях и роли Российской Федерации как социального государства (различные виды социальных выплат работникам), Трудового кодекса РФ (виды оплачиваемых договоров с работниками), Налогового кодекса РФ (удержание налога на доходы физических лиц) а также других федеральных законов.

Такое понимание оплаты труда позволяет органично соединять ее форму и содержание в отличие от все более распространяющегося в научных кругах и среди регуляторов системы бухгалтерского учета понятия «вознаграждения». По нашему мнению, понятие «вознаграждение» не раскрывает подлинную суть трудовых отношений, когда работодатель обязан не вознаграждать работника, а, покупая его рабочую силу, оплачивать затраты труда по рыночной стоимости (оплата труда). Помимо этого, работодатель, заботясь о приросте стоимости своего бизнеса, создает систему мотиваций к увеличению работниками производительности труда (премии, доплаты, возмещения и др.).

В основу российской классификации выплат работникам заложена совершенно иная основа, чем в МСФО. Если классификация МСФО отражает различия выплат с точки зрения особенностей их оценки и раскрытия в финансовой отчетности, то российская - группирует выплаты в зависимости от источника их погашения и характера по отношению к процессу производства.

В отличие от российской практики, в международном учете в классификационные группы вознаграждений работникам включены выплаты как самим работникам, так и их иждивенцам, а также выплаты в пользу других лиц, например страховых компаний. В число работников входят также руководители компаний и другой управленческий персонал. Согласно МСФО 19 в состав выплат по заработной плате включаются заработки, начисление которых производится работнику, как на основе полного рабочего дня, так и на основе частичной и временной занятости.

Также можно сделать вывод о том, что в данных международных стандартах изложена целостная методика учета и отражения в отчетности данных объектов, обобщающая различные способы вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике. Многие из этих способов на сегодняшний день не используются в российской практике, отсюда и обилие терминов, непривычных для отечественного бухгалтера, этим объясняется, очевидно, и отсутствие российских аналогов МСФО 19 и 26. Следует обратить внимание и на тот факт, что, несмотря на более широкие возможности российских организаций в самостоятельном определении размеров, форм и систем оплаты труда, многие вопросы данных расчетов до сих пор жестко регламентированы. Этим объясняется и огромное количество нормативов, регламентирующих конкретные условия данных расчетов.

Таким образом, в заключении необходимо отметить, что в вопросах учета вознаграждений работникам отечественный учет еще далек от требований МСФО и проект ПБУ – всего лишь первый шаг на пути к гармонизации.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Министерства финансов РФ от 6.05.1999 №33н (ред. От 27.11.2006)
2. Трудовой кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 30.12.01г. №197-ФЗ (с изм от 30.12.08 №313-ФЗ)
3. Ацканов Т.А. Понятие заработной платы по современному российскому законодательству. // Адвокат.- 2008. №12.
4. Кувалдина Т.Е. Затраты работодателей на выплату вознаграждений работникам // Аудиторские ведомости. 2009. №2
5. Яковлева Р.А. Оплата и нормирование труда (комментарий к новой редакции Трудового кодекса РФ). //Трудовое право.- 2009. №1

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Губачиков А.М. доцент, к.э.н. кафедры «Бухгалтерского учета, анализа и аудита» КБГУ

В нашей стране период с 2010 года по 2013 год стал дальнейшим этапом развитием бухгалтерского учета, обусловлен значительными изменениями в нормативном законодательстве, связанными с бухгалтерским учетом и отчет-

ностью, изменениям и дополнениям в стандартах бухгалтерского учета (ПБУ), принятию нового приказа о бухгалтерской отчетности организации и т.д. Основой всех изменений в бухгалтерском учете стало принятие нового Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который вступил в силу с 1 января 2013 года. Современные темпы развития рыночных отношений в России требуют, чтобы бухгалтерский учет и отчетность соответствовали изменившимся экономическим реалиям, формировали и раскрывали информацию о финансовом положении организаций и финансовых результатах их деятельности. Роль бухгалтерского учета в настоящее время трудно переоценить, так как он выступает одним из основных инструментов современных рыночных отношений.

Данные бухгалтерского учета и отчетности обеспечивают возможность получения различными заинтересованными пользователями объективной и правдивой (достоверной) информации об экономическом субъекте, его хозяйственной деятельности. Поэтому перед российским сообществом встает задача создания современных отечественных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые будут наиболее прогрессивными, отвечать современным тенденциям развития рыночных отношений и их сближения с МСФО.

Бухгалтерский учет любой российской организации, независимо от формы организации и формы собственности, начинается с формирования учетной политики. Поэтому центральную роль, роль своеобразного «стержня», среди национальных стандартов бухгалтерского учета играет стандарт №1 – ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Ст. 4 ч. 2 ПБУ 1/2008 гласит, что учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложены обязанности ведение бухгалтерского учета и утверждается руководителем. При этом в обязательном порядке утверждаются:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
2. Формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
3. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
4. Способы оценки активов и обязательств;
5. Правила документооборота и технология обработки учетной информации;
6. Порядок контроля ведением хозяйственных операций;
7. Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При этом важным моментом являются предъявляемые новые квалификационные требования, к лицам, претендующим или занимающим должность главного бухгалтера. В этом случае следует руководствоваться новыми положениям ФЗ РФ № 402-ФЗ. Эти положения устанавливают основные квалификационные требования к главному бухгалтеру или должностному лицу, на которое возлагается ведение учета в ОАО (кроме кредитных организаций), страховых организациях, негосударственных пенсионных фондах, управляющих компаниях, паевых инвестиционных фондов и иных экономических субъектах,

ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж (кроме кредитных организаций), а также в органах управления государственных внебюджетных фондов.

Главный бухгалтер перечисленных выше организаций должен иметь:

- во-первых, – высшее профессиональное образование;
- во-вторых, – стаж работы, связанный с ведением бухгалтерского учета, не менее 3 лет из последних 5 календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальности бухгалтерского учета и аудита – не менее 5 лет из последних 7 календарных лет;
- в-третьих, – не иметь неснятой судимости за преступления в сфере экономики.

Физическое лицо, с которым заключен договор по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать приведенным выше требованиям, а юридическое лицо, с которым заключен договор по оказанию аналогичных услуг, должно иметь не менее одного работника, отвечающего данным требованиям. В кредитных организациях главный бухгалтер должен отвечать требованиям Центрального банка Российской Федерации.

Учетная политика организации по конкретному объекту учета должна выбираться исходя из способов ведения бухгалтерского учета, допускаемых федеральными стандартами, а при отсутствии в стандарте такого способа он разрабатывается самостоятельно (исходя из требований законодательства РФ о бухгалтерском учете). Изменение учетной политики может производиться с начала отчетного года в целях сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет.

Изменение учетной политики в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» предусматривается в следующих случаях:

- изменения законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

В тоже время в соответствии с новым законом о бухгалтерском учете учетная политика применяется последовательно из года в год, а ее изменение производится в следующих случаях:

- при изменении требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами;
- при разработке или выборе нового способа ведения учета, применение которого позволит повысить качество информации об объекте учета;
- при существенном изменении условий деятельности экономического

субъекта.

Следующим важным моментом является то, что с введением закона «О бухгалтерском учете» начинается работа по формированию новой системы регулирования бухгалтерского учета. Новый закон определяет как функции органов государственного регулирования бухгалтерского, так и функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета (СНРБУ). Отдельные статьи закона посвящены совету по стандартам бухгалтерского учета, Программе разработки федеральных стандартов и переходным положениям.

В соответствии с Федеральным законом существуют два органа, уполномоченные на утверждение стандартов бухгалтерского учета – Минфин России, который утверждает Федеральные стандарты и Центральным Банком России, который утверждает отраслевые (см. ст. 23 Закона о бухгалтерском учете).

Закон «О бухгалтерском учете» ввел новые документы в области регулирования бухгалтерского учета, такие как:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Таким образом, определены четыре уровня регулирования бухгалтерского учета. При этом обязательными к применению являются федеральные и отраслевые стандарты, если иное не установлено ими. Федеральные и отраслевые стандарты утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений ФЗ РФ № 402-ФЗ.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности будут устанавливать, например, определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия к бухгалтерскому учету и списания в бухгалтерском учете. На сегодняшний день Федеральными стандартами сегодня фактически являются ПБУ.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Эти документы будут применяться на добровольной основе.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Все указанные документы не должны противоречить друг другу и ФЗ РФ № 402-ФЗ в порядке иерархии.

Новшеством также является то, что впервые в России регулирование бухгалтерского учета могут осуществлять также саморегулируемые организации (СРО), в том числе СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской

(финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета. Таким образом, планируется привлечь к разработке нормативных документов в области бухгалтерского учета и профессиональное сообщество бухгалтеров, аудиторов и финансистов, для чего новым законом установлен соответствующий механизм действий и определены функции всех заинтересованных лиц.

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе планируется создать совет по стандартам бухгалтерского учета, который будет проводить экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается руководителем Минфина.

Далее отметим, что перечень положений, из которых должна быть сформирована учетная политика организации, не изменился. В ней необходимо отразить: во-первых, порядок учета объектов и хозяйственных операций, в отношении которых в соответствии с законодательством предусмотрено несколько вариантов учета; во-вторых, вопросы и способы учета, которые законодательством пока не урегулированы. ФЗ РФ 402-ФЗ изменил содержание некоторых элементов учетной политики. Например, с 1 января этого года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, становятся не обязательными к применению. Обязательными к применению продолжают оставаться только формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов, например, кассовые документы.

Поэтому, в соответствии с главой 2 ст. 9 нового Закона № 402-ФЗ, организации при составлении своей учетной политики необходимо утвердить перечень бланков первичных учетных документов и приложить их распечатки.

Особое внимание необходимо обратить на пункты 6 и 7 ст. 9 Закона № 402-ФЗ, в которых отмечено, что при подписании документов необходимо обязательно отразить следующие реквизиты: 1. Подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц; 2. Наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Поэтому руководитель экономического субъекта, по нашему мнению, должен в учетной политике утвердить и график документооборота.

Следующим важным моментом, на который необходимо обратить внимание, – это регистры бухгалтерского учета (см. гл. 2 ст. 10 Закон № 402-ФЗ) Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономиче-

ского субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Поэтому в своей учетной политике субъекта руководителю необходимо утвердить наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра, а также подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Еще на один момент необходимо обратить внимание – это порядок хранения документов. В соответствии с главой 4 Закона № 402-ФЗ все первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года. Далее, документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений и особое внимание необходимо уделить на надлежащее хранение средств, обеспечивающих воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи.

Список источников

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ
2. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н. Учетная политика организации (ПБУ 1/08)
3. Бабаева З.Ш. Учетная политика организации в соответствии с новым законом «О бухгалтерском учете» // Международный бухгалтерский учет, 2012, №42. – КонсультантПлюс
4. Денисова М.О. Общие принципы разработки учетной политики на 2013 год // ЖКХ: бухгалтерский учет и налогообложение, 2012, №12. – КонсультантПлюс
5. Елина Л.А. Особенности учетной политики на 2013 год // Главная книга, 2012, №23. – КонсультантПлюс
6. Кулюкина Н.А. Разрабатываем бухгалтерскую учетную политику на 2013 год // Упрощенка, 2012, №10. – КонсультантПлюс
7. Терехова В.А. Новые требования к бухгалтерскому учету// Все для бухгалтера, 2012, №4. – КонсультантПлюс
8. Захарьян В. Особенности формирования учетной политики на 2013г.: Методологический аспект // Новая бухгалтерия, 2013, №2. – КонсультантПлюс

СОСТАВ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ В НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ

*Науч. Рук. Ибрагимова А.Х., к.э.н, доцент
Джанбулатова С.М., ст-ка 3 курса направления
«Экономика» Бакалавриат Бухучет, ДГУ*

Наиболее высокую долю в структуре имущественного комплекса нефтегазодобывающих предприятий занимают основные фонды.

Основными фондами являются активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, более одного года.

К основным средствам относятся средства производства, неоднократно участвующие в производственном процессе, сохраняющие при этом свою натуральную форму, переносящие свою стоимость на производимую продукцию по мере начисления амортизации.

На нефтегазодобывающих предприятиях средства производства, составляющие материально-техническую базу производственного процесса, подразделяются в зависимости от характера их участия в производственном процессе. К ним относятся машины, аппараты, оборудование, производственные здания, сооружения, силовые установки и т.д.

Их стоимость переносится частями на добываемую продукцию. В нефтегазодобывающей промышленности на долю основных фондов приходится 96-97% всей суммы производственных фондов. В нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности - более 90%.

Одна из главных задач промышленности - повышение эффективности и качества общественного производства и значительное увеличение отдачи капитальных вложений и основные фонды.

В соответствии с выработанным подходом, учет нефтегазовых активов ведется с использованием метода «результативных затрат». При этом в составе основных средств, связанных с разведкой и добычей нефти и газа капитализируются следующие виды затрат:

- затраты на лицензии на добычу нефти и проведение поисково-разведочных работ, полученные при приобретении компании в составе основных средств, связанных с разведкой и добычей нефти и газа;
- затраты на приобретение месторождений; затраты на бурение и разработку продуктивных поисковых и разведочных скважин;
- все расходы на разработку (включая разработку сухих эксплуатационных скважин); затраты на вспомогательное оборудование и сооружения.

Износ, истощение и амортизация основных средств, связанных с нефтегазовыми операциями, рассчитываются по методу единицы произведенной продукции на основе оценки всех доказанных запасов, как разработанных так и неразработанных. Срок разработки нефтегазового месторождения определяется, исходя из оценки запасов нефти и газа, которая проводится ежегодно. Норма истощения рассчитывается для каждого месторождения как отношение

добычи за год к сумме добычи за год и резервов на конец периода. При этом резервы на конец периода подразумевают под собой данные по всем доказанным запасам, включая неразработанные.

Кроме того, на каждую отчетную дату осуществляется проверка балансовой стоимости нефтегазовых активов на предмет наличия признаков их обесценения. В случае обнаружения таких признаков рассчитывается возмещаемая стоимость соответствующего актива с целью определения размера убытка от обесценения. Для целей расчета балансовая стоимость нефтегазовых активов включает в себя все активы рассматриваемого месторождения, в том числе объекты незавершенного строительства, за вычетом суммы капитализированных затрат на ликвидацию месторождения.

Численный рост и качественное улучшение средств труда на основе непрерывного научно-технического прогресса - это решающая предпосылка неуклонного роста производительности труда на нефтегазодобывающих предприятиях. Необходимо максимально эффективное использование основных фондов на предприятиях данной отрасли.

В условиях быстрого технического прогресса происходит постоянное совершенствование техники, создаются новые, более высокопроизводительные виды механизмов и аппаратов, заменяющих старую технику.

Производственные основные фонды оказывает прямое влияние на ход производственного процесса.

В зависимости от натурально-вещественных признаков и функциональной роли в процессе производства основные фонды нефтегазодобывающих управлений подразделяются на следующие виды:

1. Здания. К ним относятся: здания цехов, насосных и компрессорных станций, теплоэнергостанций, трансформаторных подстанций, механических мастерских, котельных, лабораторий, электростанций, складов и др.

2. Сооружения. К ним относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда. К ним относятся: эксплуатационные и нагнетательные скважины, нефтяные шахты, контрольные скважины, скважины подземных хранилищ, обвязочные трубопроводы и шлейфы скважин, морские эстакады, отдельно стоящие основания, гидротехнические сооружения, нефтеперекачные скважины (плавучие и береговые), водонапорные башни, платформы и хранилища, очистные сооружения.

3. Передаточные устройства, при помощи которых производится передача электрической, тепловой и механической энергии от машин - двигателей к рабочим машинам, а также передача (транспортировка) жидких и газообразных веществ от одного объекта к другому. К данным объектам можно отнести: нефтяные, газовые, продуктовые, водяные, паровые и другие трубопроводы, трансмиссии, воздушные линии электропередачи, подземные кабельные, телефонные и телеграфные линии, радиостанции и др.

4. Машины и оборудование. К ним относятся:

а) силовые машины и оборудование, вырабатывающие энергию или преобразующие один вид энергии в другой.

б) рабочие машины и оборудование, т.е. орудия труда, при помощи которых осуществляется непосредственное воздействие (механическое, химическое, термическое и т.п.) на предмет труда или его перемещение в процессе создания продукта.

в) измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, если они не являются составной частью какого-либо другого объекта и имеют самостоятельное значение [1].

Для нефтяной и газовой отраслей, характерен высокий удельный вес сооружений: они занимают более двух третей в составе основных фондов нефтедобывающей отрасли. При этом скважины составляют примерно 60-70%, рабочие машины и оборудование 8-12%, передаточные устройства около 16%, здания 3%, силовое оборудование 1-2% и транспортные средства 1%.

Иное положение в буровых и геолого-поисковых организациях. Здесь наиболее значительно представлено производственное оборудование, главным образом установки, используемые при строительстве скважин. Оно поглощает почти половину стоимости основных фондов. Высок также удельный вес зданий (около 25%), транспортных средств (11-12%), силового оборудования (до 10%) [2].

Производственные основные фонды нефтедобывающей, перерабатывающей и газовой промышленности составляют 7% этих фондов страны, а численность их рабочих по промышленной части менее 1%.

Для повышения эффективности использования основных фондов данной отрасли необходимо искать резервы увеличения времени работы оборудования.

Например, в бурении оборудование занято непосредственно в процессе разрушения горной породы, т.е. в основном производственном процессе. Это всего лишь 14-15% всего календарного времени строительства скважины. Остальное время оборудование занято работами других видов, либо вообще не находится в производственном процессе. Около 50-60% времени оборудование в хозяйстве вообще не работает, поскольку находится в процессе монтажа, демонтажа, ремонта, консервации, и т.д. Поэтому удельный вес времени участия его в проходке скважин еще меньше.

Один из резервов улучшения экстенсивного использования оборудования - увеличение межремонтного периода его работы.

В добыче нефти и газа увеличение времени работы скважин может быть достигнуто, во-первых, ускоренным вводом в эксплуатацию бездействующих скважин; во-вторых, ликвидацией аварий и простоев по действующему фонду скважин; в-третьих, ускорением ремонтных работ, особенно текущего подземного ремонта. При этом большое значение имеет автоматизация добычи нефти и газа и механизация ремонтных работ.

Существует также интенсивный путь увеличения эффективности использования основных фондов в данной отрасли. Он ведет к получению на том же оборудовании большего объема продукции в единицу времени за счет более полного использования его мощностей.

Примером интенсивного использования основных фондов может служить работа бурового оборудования на форсированных режимах, поскольку за тот же отрезок времени достигается больший объем проходки.

Более интенсивное использование бурового оборудования достигается применением прогрессивной буровой техники и технологии, комплексным использованием технических средств, соответствующих геологическим требованиям [3].

В добыче нефти и газа увеличение производительности скважин достигается применением новых методов воздействия на пласт и призабойную зону, совершенствованием способов эксплуатации и оборудования для добычи нефти и газа, поддержанием оптимальных технологических режимов разработки месторождений, одновременной эксплуатацией двух и более пластов одной скважиной.

Техническое перевооружение и реконструкция позволяют устранить возникающие иногда диспропорции в мощностях отдельных видов оборудования или основного и подсобно-вспомогательного производства.

Список использованной литературы

1. Дунаев Ф.Ф., Егоров В.И., Победоносцева Н.Н., Сыромятников Е.С. Экономика нефтяной и газовой промышленности. М: «Недра», 1983.
2. Калинина В.П., Диденко Т.В. Средства производства и технический прогресс на предприятиях нефтяной и газовой промышленности. - М:МИНГ, 1987.
3. Тальмина И.И. Финансовые рычаги повышения фондоотдачи. - М: «Финансы», 1988.

КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ

*Жукова П., ст. 2к. БУАиА
Научный руководитель: Алибеков Ш.И
КФ СПбГЭУ*

В последние десятилетия развитие бухгалтерского учета идет по линии постоянного усложнения правил признания, оценки и отражения фактов и явлений хозяйственной жизни в отчетности. При этом информация финансовой отчетности, составленной согласно МСФО, может не соответствовать данным регистров бухгалтерского учета, поскольку они, как правило, сформированы по требованиям национального законодательства.

Наметившаяся тенденция выделения функции составления отчетности по МСФО в отдельное направление работы бухгалтерии выходит за рамки бухгалтерского учета, данные которого обоснованы первичными учетными документами. При этом бухгалтеры могут занять активную позицию в управлении бизнесом, так как получили возможность выбора вариантов учета фактов хозяйственной деятельности.

В XXI в. появляется кризис бухгалтерского учета из-за фальсификации публичной финансовой отчетности, что привело к банкротству крупных публичных компаний. Новая система регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности создала предпосылки для применения балансовой политики, в рамках которой возникло новое направление деятельности бухгалтерии - креативный учет. Это связано с противоречивыми интересами различных групп пользователей финансовой информации. С учетом потребностей всех групп пользователей предприятия формируют внешнюю финансовую отчетность.

Профессор Я.В. Соколов в своей книге "Основы теории бухгалтерского учета" определяет основную форму бухгалтерской отчетности - баланс как модель, с помощью которой в интересах пользователей представлено на определенный момент времени финансовое положение организации. Модель - это "упрощенное представление того, что имеет место в хозяйственном положении организации" [7]. По мнению ученого, необходимо различать балансы с точки зрения счетоводства и с точки зрения счетоведения. С точки зрения счетоводства баланс - это отчетная форма, бланк баланса и то, что в этом бланке указано. С точки зрения счетоведения модель баланса - не что иное, как категория, отражающая существенные свойства и отношения, представленные в балансе на момент его составления. Как учетная категория должен рассматриваться не бланк баланса, а идеальный баланс. Заслуживает интереса мнение о том, что "необходимо исходить из того, что бухгалтерский баланс любой фирмы является практической реализацией какой-либо заранее заданной идеальной субстанциональной модели" [7].

Таким образом, раскрытие понятия баланса в качестве информационной модели позволяет характеризовать баланс как инструмент воздействия на финансовое положение организации в интересах составителей баланса. По мнению многих авторов, определение баланса как информационной модели наиболее близко к сущности термина "балансовая политика".

Так же под балансовой политикой понимают переоформление баланса при соблюдении действующего законодательства в области регулирования бухгалтерского учета, при котором возможно изменение структуры капитала, размера прибыли и иных показателей. Эти изменения зависят от целей финансовой политики организации и могут меняться в течение одного отчетного периода. В рамках балансовой политики действия по регулированию не должны носить противоправного характера, чтобы внешние пользователи не могли предъявлять претензии к представителям отчетности.

Немецкий ученый Шер И.Ф. рассматривал балансовую политику двояко. С одной стороны, балансовая политика представляет собой преобразование баланса органами управления компании. Целью такой балансовой политики является удержание дивидендов на неизменном уровне или укрепление финансовой мощи общества. И.Ф. Шер считал, что когда балансовая политика преследует такие или им подобные цели, с ней можно соглашаться.

С другой стороны, балансовая политика представляет собой манипуляции, имеющие целью "приукрасить" баланс, затушевать имущественное положение общества, скрыть дефицит баланса или искусственно повысить дивиден-

ды. Такие манипуляции, по мнению ученого, относятся уже не к балансовому искусству, а к недозволенным балансовым ухищрениям, т.е. к балансовым подлогам, "которые в большинстве случаев кончаются банкротством общества, а нередко и тюремным заключением ответственных мастеров баланса" [9].

Один немецкий ученый П. Герстнер в книге «Анализ баланса» доказывал, что причиной ведения балансовой политики является необходимость публикации баланса. При этом составители публикуемых балансов прибегают к разным ухищрениям, вроде перестановки статей, соединения нескольких статей в одну, особых неясных обозначений, не говоря уже о возможных затушевках или даже о подделках. По мнению П. Герстнера, необходимость и технические приемы ведения балансовой политики определяются целями самой организации. Он считал, что предприятие, ведущее экспансивную политику, стремящееся к отысканию новых мест сбыта, лучших источников снабжения, к присоединению родственных или однородных предприятий в виде филиалов и участников, ведет иную балансовую политику, чем предприятие инертное [4].

М.С. Белоусов же в своей работе "Искажение бухгалтерского учета и отчетности как средство экономической политики капиталистических монополий" отмечал, что "руководство капиталистических предприятий старается путем осуществления пресловутой балансовой политики создать превратное впечатление у читателей отчета о деятельности предприятия" [1]. Он утверждал, что балансовая политика проводится в целях снижения налоговой нагрузки и сохранения коммерческой информации об организации.

Видный австрийский бизнесмен В. Хойер, говорил: "ведение балансовой политики не преступление", важно лишь, чтобы она реализовывалась в рамках действующих коммерческих и налоговых законов, с учетом правил оценки и принципов составления баланса. Под балансовой политикой В. Хойер понимает "осознанное оформление баланса в рамках существующих законов при соблюдении общепринятых принципов составления годового отчета" [8].

В. Хойер утверждал, что целью балансовой политики, является преднамеренное занижение размера прибылей в рамках возможностей налогового законодательства с тем, чтобы уменьшить налоги или величину дивидендов акционерам и тем самым расширить резервный капитал.

В настоящее время к основным приемам реализации балансовой политики можно отнести: перенесение прибыли на более поздние сроки путем задержки списания отдельных видов расходов в себестоимость продукции; перенесение прибыли на более ранний срок путем преждевременного отражения отдельных хозяйственных операций на счетах реализации в сроки, допустимые законодательством; отсрочка введения в эксплуатацию новых цехов и оборудования в целях сокращения налога на имущество организаций; быстрая продажа ненужного оборудования и списание резервов; ускорение или замедление выписки счетов; перемещение прибыли в страны с льготными налоговыми режимами; передача невыгодных сделок предприятиям, которые не должны публиковать годовую отчетность; создание скрытых резервов.

В XX в. Появляется креативный учет который и предполагал использование учетной информации в целях приукрашивания финансового положения

фирмы в отчетности. По мнению ученых существует двойственность природы креативного учета. С одной стороны, креативным может быть признан любой учетный метод, не соответствующий общепринятой практике, стандартам и принципам учета, а с другой - это процесс подготовки счетов предприятия, чтобы они представляли в более выгодном свете его деятельность в глазах инвесторов и прочих заинтересованных сторон.

Креативный учет и балансовая политика реализуются с использованием приемов вуалирования и фальсификации балансов.

Вуалирование — умышленное искажение отдельных статей актива или пассива, не оказывающее влияния на величину валюты баланса, с целью улучшения или ухудшения финансового положения организации. Фальсификация представляет собой нарушение требования верности, правдивости баланса; становясь неверным, баланс представляет искажение, подделку, фальсификацию настоящего, правильного баланса, малоценный его суррогат. Фальсификация всегда бывает преднамеренной, и фальсифицированный баланс представляет балансовое преступление [2].

Проведение в жизнь балансовой политики реализуется в рамках гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства, следует учитывать, что любое занижение прибыли в один период ведет к ее увеличению в дальнейшем. Преднамеренное завышение показателей и валюты баланса, наоборот, ведет к их снижению в последующие годы.

В заключении следует признать, что развитие бухгалтерского учета идет по пути усложнения правил признания активов и обязательств, оценки и отражения фактов и явлений хозяйственной жизни. Следовательно, чем сложнее правила, тем легче их истолковать в нужном аспекте, спрятать искажающие записи и ввести в заблуждение как аудиторов, так и пользователей финансовой отчетности. Поэтому одним из направлений борьбы с фальсификацией финансовой отчетности, наряду с ужесточением мер ответственности, должно стать упрощение правил финансового учета и сокращение их до разумно необходимого объема.

Список использованной литература

1. Герстнер П. Анализ баланса. - М.: Экономическая жизнь, 2008.
2. Ивашкевич В.Б., Куликова Л.И. Бухгалтерское дело / Учебное пособие. - М.: Экономистъ, 2007.
3. Куликова Л.И., Гаранцев А.Г. Балансовая политика как учетная категория // Бухгалтерский учет. - 2010. - N 17.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2000.
5. Хойер В. Как делать бизнес в Европе. - М.: Фонд "За экономическую грамотность", 2009.
6. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. - М.: Экономическая жизнь, 2008.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕМ

Науч. рук. Ибрагимова А.Х., к.э.н., доцент

Исакова З.Р., студентка 3 курса направления «Экономика» Бакалавриат Бухучет, ДГУ

Для целей бухгалтерского учета основных средств, срок определяется исходя из ожидаемого срока полезного использования объекта и ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и других ограничений использования объекта.

В налоговом учете срок полезного использования определяется в соответствии с амортизационной группой, к которой объект относится. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, приведена в Постановлении Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1 [4]. Указанная классификация также может быть использована для целей бухгалтерского учета. Если в классификации срок полезного использования объекта не указан, его необходимо установить самостоятельно, исходя из:

- ожидаемого срока использования объекта с учетом интенсивности его применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, проведения всех видов ремонтов.

Учитывая, что имущество у индивидуального предпринимателя юридически не разграничено, к основным средствам условно отнесена часть имущества предпринимателя, непосредственно используемого в качестве средств труда для изготовления и реализации товаров (работ, услуг).

Известно, что индивидуальные предприниматели в обязательном порядке применяют кассовый метод определения доходов и расходов. Поэтому при начислении амортизации следует учитывать, что допускается амортизация только оплаченного предпринимателем амортизируемого имущества, используемого в производстве. Следовательно, если основные средства приобретены по договору с отсрочкой платежа, его первоначальная стоимость, на основании которой начисляется амортизация линейным методом, не сформируется до тех пор, пока не будет произведен последний платеж.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 16 приказа Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 [3] предприниматель может рассчитывать суммы амортизации и принимать их к вычету при исчислении налога на доходы физических лиц.

К основным средствам относится то имущество предпринимателя, которое используется им в качестве средств труда для изготовления и реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг. Положение главы «Налог на прибыль организаций» также определяет понятие основного средства (п. 1 ст. 257 НК РФ) [1]. Только в определении, приведенном в НК РФ, вместо слова «изго-

товление» написано слово «производство». К основным средствам не относится личное имущество индивидуального предпринимателя.

Чтобы на основное средство можно было начислять амортизацию, оно должно отвечать ряду признаков. Эти признаки определяет пункт 30 Порядка и пункт 1 статьи 256 НК РФ. Перечислим их:

- основное средство должно находиться в собственности предпринимателя;
- основное средство должно стоить более 10000 рублей (с 2012 года НК РФ устанавливает «планку» в 40000 рублей);
- срок полезного использования должен быть более 12 месяцев.

Если имущество индивидуального предпринимателя не будет отвечать указанным признакам, то оно не будет считаться амортизируемым. Значит, затраты на приобретение такого имущества можно будет списать на затраты сразу, после введения объекта в эксплуатацию. Но это имущество должно быть приобретено с целью извлечения выгоды, его покупка должна быть документально подтверждена и экономически оправдана (п. 1 ст. 252 НК РФ) [1].

Но иногда индивидуальные предприниматели не вправе начислять амортизацию. Эти признаки перечислены как в Порядке, так и в НК РФ. Однако в данном случае акт исполнительного органа власти расширяет перечень законодательного органа:

- основные средства переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (п. 32 Порядка, п. 3 ст. 256 НК РФ);
- фактические затраты на приобретение, сооружение, изготовление основных средств по которым не могут быть документально подтверждены (п. 32 Порядка).

Существует еще и перечень основных средств, на которые не начисляется амортизация вне зависимости от наличия или отсутствия вышеперечисленных признаков. Данный перечень установлен пунктом 31 Порядка и пунктом 2 статьи 256 НК РФ (только то, что актуально для предпринимателей):

- земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты);
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования) и другие аналогичные объекты;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;
- основные средства, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ, а также иное имущество, полученное в рамках

оказания безвозмездной помощи (содействия) в соответствии с Федеральным законом № 95-ФЗ [2].

Первоначальная стоимость имущества определяется при приобретении и нужна для правильного начисления амортизации. В первоначальную стоимость амортизируемых основных средств включается не только стоимость такого имущества, но и стоимость его доставки, расходы, связанные с его приобретением, сооружением, изготовлением (если что-то делается по индивидуальному заказу) и доведением до состояния, когда это имущество можно использовать (п. 24 Порядка, п. 1 ст. 257 НК РФ) [1]. При определении первоначальной стоимости основных средств не включается уплаченный НДС.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс РФ;
2. Федеральный закон от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ»;
3. Приказ Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей»\$
4. Постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1 «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы».

АНАЛИЗ ДИНАМИКИ И СТРУКТУРЫ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БЮДЖЕТА США*

*Доцент кафедры «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит» Казиева Б.В.*

*Ст. преподаватель кафедры «Информатика и математическое обеспечение
автоматизированных систем»*

Казиев К.В.

Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова

Исследуем динамику консолидированного бюджета США в табл. 1, используя данные сайта типографии Правительства США.

Как видно из табл. 1, консолидированный бюджет США был дефицитным на протяжении всего анализируемого периода.

* Статья публикуется в рамках выполнения проекта №13-12-07003 «Экономико-математическое моделирование оптимального уровня налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты как основа устойчивого развития региона»

Таблица 1 – Основные показатели консолидированного бюджета США за 2010-2014 гг. (млрд. долл.)

Наименование показателя	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год (план)	2014 год (план)	Темпы роста, %			
						2011/2010 гг.	2012/2011 гг.	2013/2012 гг.	2014/2013 гг.
Доходы	2,163	2,303	2,450	2,712	3,034	106,472	106,383	110,694	111,873
Расходы	3,456	3,603	3,537	3,685	3,778	104,253	98,168	104,184	102,524
Дефицит	-1,293	-1,300	-1,087	-0,973	-0,744	100,541	83,615	89,512	76,465
Долга населения	9,019	10,128	11,281	12,404	13,296	112,296	111,384	109,955	107,191
Долга за вычетом финансовых активов	7,894	9,170	10,282	11,255	11,999	116,164	112,126	109,463	106,610
Валовой внутренний продукт (ВВП)	14,508	14,959	15,547	16,203	17,011	103,109	103,931	104,219	104,987

В табл. 2 проведен анализ динамики и уровня бюджетных показателей в сравнении с показателем внутреннего валового продукта США.

Таблица 2 – Основные показатели бюджета США в процентах к ВВП

Наименование показателя	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год	2014 год
Доходы	14,909	15,395	15,759	16,738	17,836
Расходы	23,821	24,086	22,750	22,743	22,209
Дефицит	-8,912	-8,690	-6,992	-6,005	-4,374
Долг населения	62,166	67,705	72,561	76,554	78,161
Долг за вычетом финансовых активов	54,411	61,301	66,135	69,462	70,537

В 2010 г. дефицит бюджета страны был равен 1,293 млрд. долл., что составило около 60 % всех бюджетных поступлений за анализируемый год.

Долг населения был равен 9,019 млрд. долл., что в относительном выражении составило более 62 % внутреннего валового продукта США. Исходя из данных табл. 2, можно отметить, что расходы бюджета составили 23,821 %, доходы всего 14,909 %, дефицит 8,912 % от уровня ВВП страны.

В 2011 году дефицит бюджета США возрос до 1,3 млрд. долл. При этом, внутренний валовой продукт составил в анализируемом периоде 14,959 млрд. долл. (прирост на 3,931 %). Отмечался рост доходов на 6,5 % по сравнению с прошлым годом, с одновременным увеличением бюджетных расходов на 4,25 %. Наметилась тенденция снижения уровня расходов. Долг населения возрос до 10,128 млрд. долл. (67,7 % от уровня ВВП), долг за вычетом финансовых активов составил 9,170 млрд. долл. (61,3 % от уровня ВВП). Бюджетные показатели в сравнении с 2010 годом ухудшились.

В 2012 году ситуация улучшилась. Наблюдается тенденция роста бюджетных доходов с одновременным снижением уровня расходов. Дефицит бюджета сократился до 1,087 млрд. долл. (на 16,4 %). ВВП США возрос до 15,547

млрд. долл., т.е. более чем на 3,93 %. Поступления в бюджет составили 15,76 % от уровня ВВП, расходы – 22,75 %, дефицит – 6,99 %.

Долг населения продолжал расти. В 2012 году он уже составлял 11,281 млрд. долл., что на 1,153 млрд. долл. (11,38 %) больше показателя прошлого года. Долг за вычетом финансовых активов составил 10,282 млрд. долл.

В 2013-2014 гг. запланировано сохранить наметившуюся в 2012 году тенденцию снижения бюджетного дефицита, за счет большего темпа роста бюджетных поступлений, чем бюджетных расходов. Тем не менее, последние в абсолютном выражении будут продолжать увеличиваться (3,685 млрд. долл. в 2013 году, 3,778 млрд. долл. в 2014 году).

ВВП США в 2013 году должен составить 16,203 млрд. долл., в 2014 году планируется, что он возрастет до 17,011 млрд. долл. Однако, следует отметить, что долг населения в сравнении с показателем ВВП будет увеличиваться. Так, в 2013 году доля долга в ВВП запланирована на уровне 76,55 %, в 2014 году она возрастет до 78,161 %.

Таким образом, бюджет США носит дефицитный характер, который имеет тенденцию к росту на протяжении 2010-2012 гг. Однако, планируется снижение бюджетного дефицита в 2013-2014 гг. Так, в 2014 году дефицит бюджета должен сократиться более чем на 42,4% по сравнению с уровнем 2010 года.

Проведем анализ бюджета США по статьям доходов и расходов за анализируемый период времени (табл. 3).

Таблица 3 – Бюджет США в разрезе статей расходов и доходов (млрд. долл.)

Наименование показателя	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год (план)	2014 год (план)	Темпы роста, %				
						2011/2010 гг.	2012/2011 гг.	2013/2012 гг.	2014/2013 гг.	
РАСХОДЫ										
Утвержденные целевые («необязательные») программы:										
- связанные с обеспечением безопасности	0,815	0,838	0,671	0,651	0,618	102,822	80,072	97,019	94,931	
- не связанные с обеспечением безопасности	0,491	0,462	0,614	0,606	0,624	94,094	132,900	98,697	102,970	
<i>Итого утвержденных целевых («необязательных») программ</i>	<i>1,306</i>	<i>1,3</i>	<i>1,285</i>	<i>1,258</i>	<i>1,242</i>	<i>99,541</i>	<i>98,846</i>	<i>97,899</i>	<i>98,728</i>	
Обязательные программы:										
- социальное обеспечение	0,701	0,725	0,768	0,813	0,860	103,424	105,931	105,859	105,781	
- Медикер (Medicare)	0,446	0,480	0,466	0,504	0,524	107,623	97,083	108,155	103,968	
- Медикейд (Medicaid)	0,273	0,275	0,251	0,267	0,304	100,733	91,273	106,375	113,858	
- программа помощи в отношении проблемных активов (TARP)	-0,11	-0,038	0	0	0	34,545	0,000	0,000	0,000	
- другие обязательные программы	0,644	0,631	0,548	0,620	0,621	97,981	86,846	113,139	100,161	
<i>Итого обязательных программ</i>	<i>1,954</i>	<i>2,073</i>	<i>2,032</i>	<i>2,203</i>	<i>2,308</i>	<i>106,090</i>	<i>98,022</i>	<i>108,415</i>	<i>104,766</i>	
Чистый процент	0,196	0,230	0,220	0,223	0,223	117,347	95,652	101,364	100,000	
Корректировки расходов, связанных чрезвычайными ситуациями	0	0	0	0,001	0,005	0,000	0,000	0,000	500,000	
РАСХОДЫ (всего)	3,456	3,603	3,537	3,685	3,778	104,253	98,168	104,184	102,524	
ДОХОДЫ										
Индивидуальный подоходный налог	0,899	1,091	1,132	1,234	1,383	121,357	103,758	109,011	112,075	

Налог на доходы корпораций	0,191	0,181	0,242	0,288	0,333	94,764	133,702	119,008	115,625
Социальное страхование и пенсионные поступления:									
- платежи с заработной платы на социальное страхование	0,632	0,566	0,57	0,673	0,739	89,557	100,707	118,070	109,807
- платежи с заработной платы на Медикер (Medicare)	0,18	0,188	0,201	0,208	0,224	104,444	106,915	103,483	107,692
- страхование от безработицы	0,045	0,056	0,067	0,061	0,058	124,444	119,643	91,045	95,082
- другие пенсионные поступления	0,008	0,008	0,008	0,009	0,01	100,000	100,000	112,500	111,111
Акцизы	0,067	0,072	0,079	0,085	0,105	107,463	109,722	107,595	123,529
Налог на наследование и дарение	0,019	0,007	0,014	0,013	0,013	36,842	200,000	92,857	100,000
Таможенные пошлины	0,025	0,03	0,03	0,034	0,039	120,000	100,000	113,333	114,706
Доходы по депозитам Федеральной Резервной системы	0,076	0,083	0,082	0,083	0,092	109,211	98,795	101,220	110,843
Прочие доходы (поступления)	0,021	0,02	0,025	0,024	0,038	95,238	125,000	96,000	158,333
ДОХОДЫ (всего)	2,163	2,303	2,45	2,712	3,034	106,472	106,383	110,694	111,873
Дефицит	1,293	1,3	1,087	0,973	0,744	100,541	83,615	89,512	76,465
Чистый процент	0,196	0,23	0,22	0,223	0,223	117,347	95,652	101,364	100,000
Первичный дефицит / профицит	1,097	1,07	0,867	0,75	0,521	97,539	81,028	86,505	69,467
Снижение дефицита / профицита	1,37	1,367	1,149	1,006	0,768	99,781	84,053	87,554	76,342
<u>Превышение дефицита / профицита</u>	-0,077	-0,067	-0,062	-0,033	-0,024	87,013	92,537	53,226	72,727
Меморандум, утвержденное финансирование для целевых («необязательных») программ									
- связанные с безопасностью	0,856	0,847	0,67	0,639	0,64	98,949	79,103	95,373	100,156
- не связанные с безопасностью	0,402	0,37	0,527	0,551	0,515	92,040	142,432	104,554	93,466
ИТОГО УТВЕРЖДЕННОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ ПРОГРАММ	1,258	1,217	1,196	1,19	1,155	96,741	98,274	99,498	97,059

Из табл. 3 видно, что среднегодовой темп роста расходов бюджета США за 2010-2013гг. составил 104,55%.

В расходной части бюджета преобладает финансирование обязательных программ, таких как, например, социальное обеспечение и Медикер (Medicare). Следует отметить, что наибольший среднегодовой темп роста расходов наблю-

дался в финансировании целевых программ, не связанных с обеспечением безопасности (112,73 %) и в финансировании обязательных программ социального обеспечения (110,76 %). Снижение расходов наблюдалось по таким категориям, как «Целевые (необязательные) программы, связанные с обеспечением безопасности» (87,08 %), «Другие обязательные программы» (98,198 %).

Среднегодовой темп роста доходов бюджета США за период с 2010 года по 2013 год составил 118,43 %. В доходной части бюджета наибольший удельный вес приходится на индивидуальный подоходный налог. Следует отметить, что наибольший среднегодовой темп роста наблюдался по статьям «Прочие доходы» (134,52 %) и «Налог на доходы корпораций» (132,04 %), при том, что удельный вес данных доходов в общей величине поступлений бюджета невелика. Снижение темпов роста наблюдалось только по такой статье доходов, как «Налог на наследование и дарение» (82,717 %).

Проанализируем изменения в структуре бюджета США за исследуемый промежуток времени, используя данные табл. 4.

Таблица 4 – Структура расходной и доходной части бюджета США за 2010-2014 гг. (%)

Наименование показателя	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год (план)	2014 год (план)
РАСХОДЫ					
Утвержденные целевые («необязательные») программы:					
- связанные с обеспечением безопасности	23,582	23,258	18,971	17,666	16,358
- не связанные с обеспечением безопасности	14,207	12,823	17,359	16,445	16,517
Итого утвержденных целевых («необязательных») программ	37,789	36,081	36,330	34,138	32,875
Обязательные программы:					
- социальное обеспечение	20,284	20,122	21,713	22,062	22,763
- Медикер (Medicare)	12,905	13,322	13,175	13,677	13,870
- Медикейд (Medicaid)	7,899	7,633	7,096	7,246	8,047
- программа помощи в отношении проблемных активов (TARP)	-3,183	-1,055	0,000	0,000	0,000
- другие обязательные программы	18,634	17,513	15,493	16,825	16,437
Итого обязательных программ	56,539	57,535	57,450	59,783	61,091
Чистый процент	5,671	6,384	6,220	6,052	5,903
Корректировки расходов, связанных с чрезвычайными ситуациями	0,000	0,000	0,000	0,027	0,132
ВСЕГО РАСХОДОВ	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
ДОХОДЫ					
Индивидуальный подоходный налог	41,563	47,373	46,204	45,501	45,583
Налог на доходы корпораций	8,830	7,859	9,878	10,619	10,976
Социальное страхование и пенсионные поступления:					
- платежи с заработной платы на социальное страхование	29,219	24,577	23,265	24,816	24,357
- платежи с заработной платы на Медикер (Medicare)	8,322	8,163	8,204	7,670	7,383
- страхование от безработицы	2,080	2,432	2,735	2,249	1,912
- другие пенсионные поступления	0,370	0,347	0,327	0,332	0,330
Акцизы	3,098	3,126	3,224	3,134	3,461
Налог на наследование и дарение	0,878	0,304	0,571	0,479	0,428
Таможенные пошлины	1,156	1,303	1,224	1,254	1,285
ИТОГО ДОХОДОВ	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000

В структуре расходов бюджета США преобладают расходы, связанные с исполнением обязательных программ. Удельный вес данных расходов в 2010 году составлял 56,539 %, в 2011 году он возрос до 57,535 %, а в 2012 году не-

значительно снизился до 57,45 %. Планируется, что в 2013 году доля данных расходов в расходной части бюджета США возрастет до 59,783 %, а в 2014 году она составит 61,091 %.

В большей степени расходы по обязательным программам связаны с социальным обеспечением (2010 год – 20,284 %, 2011 год – 20,122 %, 2012 год – 21,713 %), другими обязательными программами (2010 год – 18,634 %, 2011 год – 17,513 %, 2012 год – 15,493%), программами Медикер (2010 год – 12,905 %, 2011 год – 13,322 %, 2012 год – 13,175 %).

Доля расходов, связанных с исполнением целевых («необязательных») программ за период с 2010 года по 2012 год сократилась с 37,789 % до 36,330 %, что связано в большей степени с сокращением финансирования программ по обеспечению безопасности.

В структуре доходов бюджета США наибольшие поступления обеспечивает индивидуальный подоходный налог. Доля данного налога в доходной части бюджета в 2010 году составила 41,563 %. К 2012 году она возросла до 46,204 %. Однако, запланировано, что в 2013-2014 гг. доля поступлений, связанных с индивидуальным подоходным налогом, сократится до 45,583 %.

Второй по значимости бюджетобразующей статьёй являются платежи с заработной платы на социальное страхование. Наблюдается тенденция снижения удельного веса данной категории в общей величине доходов бюджета: 2010 год – 29,219 %, 2011 год – 24,577 %, 2012 год – 23,265 %. На 2013-2014 гг. планируется, что платежи с заработной платы на социальное страхование будут на уровне от 24 % до 25 %.

Следует отметить, что в структуре бюджета США повышается удельный вес таких доходов, как «Налог на доходы корпораций» (с 8,830 % в 2010 году до 9,878 % в 2012 году, планируется рост до 10,976 % к 2014 году), «Акцизы» (с 3,098 % в 2010 году до 3,224 % в 2012 году, план на 2014 год – 3,461 %).

В целом, структуру бюджета США можно признать устойчивой и сложившейся. Наибольшие колебания связаны с финансированием целевых «необязательных» программ.

Сумма финансирования утвержденных целевых («необязательных») программ составляла в 2010 году 9,002 % от ВВП. За счет как роста внутреннего валового продукта, так и сокращения финансирования целевых программ, анализируемый показатель имеет тенденцию снижения: 2011 год – 8,690 %, 2012 год – 8,265%, 2013 год – 7,764 %, 2014 год – 7,301%.

Финансирование обязательных программ (социальное обеспечение, Медикер, Медикейд и др.) составляет от 13 % до 14 % от величины ВВП на протяжении всего анализируемого периода.

Чистый процент составил 1,351 % от ВВП в 2010 году, к 2012 году он возрос до 1,415 %. Планируется, что в 2013 году чистый процент будет равен 1,376 % от ВВП, а в 2014 году – 1,311%.

В целом, бюджетные расходы страны за анализируемый период минимально составляли 22,750 % (2012 год), максимально - 24,086 % (2011 год) от величины внутреннего валового продукта.

Доходы бюджета США в 2010 году составляли 14,909 % от величины созданного внутреннего валового продукта, в 2011 году этот показатель возрос до 15,395 %, в 2012 году - 15,759 %. Планируется, что в 2013 году бюджетные доходы составят 16,738 % от ВВП, а в 2014 году уже 17,836 %.

Самой значимой статьёй доходов является индивидуальный подоходный налог: в 2010 году он был равен 6,197 % от величины ВВП, в 2011 году – 7,293 %, в 2012 году – 7,281 %.

Вторая по значимости статья бюджетных доходов – это платежи с заработной платы на социальное страхование. Данная категория поступлений составляла от 3,666 % (2012 г.) до 3,784% (2011 г.) от ВВП.

Налог на доходы корпораций и платежи с заработной платы на Медикер (Medicare) были в пределах от 1 % до 2 % от величины созданного внутреннего валового продукта. Остальные статьи доходов бюджета США в совокупности были равны 1,799 % от величины ВВП в 2010 году, 1,845 % - в 2011 году и 1,962 % в 2012 году. Планируется, что к 2014 году доля данных доходов составит 2,087 % от внутреннего валового продукта.

МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Костина Г.В., аспирант

кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет

Характер экономических правонарушений в современной экономике постоянно совершенствуется. В сложившихся условиях преступные действия участников фактов хозяйственной жизни искусно вуалируются в данных бухгалтерского учета. Если ранее объектом подобных правонарушений были в основном расследования фактов недостач, растрат и хищений, то в настоящее время отмечается рост преступлений, совершаемых с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности.

В России, где до настоящего времени не сформировалось сильное профессиональное сообщество, система бухгалтерского учета подлежит реформированию, крупные компании осуществляют переход к учету по международным стандартам и все это сопровождается острой нехваткой специалистов, данная проблема особенно актуальна. Учитывая масштабы коррупции в Российской Федерации, можно только предполагать масштабы манипуляций российских компаний с данными финансовой отчетности.

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является актуальной проблемой, которая влечет за собой риски для инвесторов, кредиторов, заемщиков и других пользователей отчетности. На современном этапе развития бухгалтерского учета искажения данных отчетности в интересах определенных лиц могут оставаться незамеченными в связи с несовершенством методологии бухгалтерского учета, противоречиями в законодательстве и т.д.

Как фальсификация, так и вуалирование снижают достоверность бухгалтерской отчетности и чаще всего относятся к преднамеренным ошибкам. Разница в том, что фальсификация предоставляет финансовые показатели организации в более выгодных условиях путем нарушения требований нормативных актов, а вуалирование совершается в пределах, разрешенных нормативными документами.

Любое отступление субъектом от требований нормативных правовых актов к организации и порядку ведения бухгалтерского учета, а также к условиям хозяйственной деятельности в целом может стать причиной возникновения существенных искажений в финансовой отчетности. Такие отступления, в свою очередь, могут быть вызваны различными обстоятельствами: неэффективной системой внутреннего контроля, низким уровнем профессиональной компетентности, игнорированием принципов честности и объективности и т.д.

Для оценки искажений финансовой отчетности с позиции существенности необходимо обратиться к методологии аудита.

В соответствии с МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» причинами искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности являются ошибки или мошенничество. Под ошибками понимают неумышленные искажения, допущенные в финансовой отчетности (например, пропуск сумм или нераскрытие информации). Мошенничество представляет собой преднамеренное действие, которое совершено одним или несколькими лицами с целью обмана для извлечения несправедливых или незаконных выгод.

По характеру возникновения выделяют непреднамеренные и преднамеренные искажения. Непреднамеренными искажениями являются ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства. К этому же типу относятся отклонения, допущенные по невнимательности, неправильные переносы сальдо по счетам и т.д. Подавляющая часть подобных искажений должна быть выявлена и устранена системой внутрихозяйственного контроля. Преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций. Все преднамеренные ошибки можно разделить на не противоречащие и противоречащие законодательству. К не противоречащим законодательству относятся налоговая оптимизация и вуалирование баланса. Противоречащие законодательству искажения делятся на налоговые преступления и фальсификацию баланса. Налоговые преступления находят свое отражение в различных документах, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, направляемая налогоплательщиком в налоговые органы. Фальсификация баланса представляет собой совокупность приемов, направляющих экономическую информацию по ложному пути (подмена одних показателей другими, создание превратного представления о состоянии предприятия, качественных результатах его деятельности и т.д.).

Умышленные упущения при раскрытии информации в примечаниях к финансовой отчетности также можно отнести к мошенничеству.

Следует различать существенные и несущественные ошибки. Поскольку

для целей формирования бухгалтерской отчетности существенной признается сумма (значение показателя), отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%, то этим правилом необходимо руководствоваться при определении размера несущественной ошибки. Баланс, содержащий такие ошибки, при отсутствии других искажений считается достоверным.

Можно выделить достаточное количество “внешних” признаков фальсификации баланса:

- необычно высокие процентные ставки годовых;
- инвестиции, не представляющие обычного делового интереса;
- использование лазеек для уклонения или уменьшения налогов;
- действия, сопровождающиеся банкротствами;
- необходимость достижения успеха крупных займов;
- поиск инвесторов для выплаты уже имеющихся долгов;
- инвестиции, подразумевающие продолжение инфляции, или предварительное установление привлекательных процентов на вложенный капитал, которые в данный момент не могут быть реалистичными.

Появление в отчетности тех или иных признаков мошенничества еще не является свидетельством искажения данных или того, что компания использует незаконные схемы. Однако к отчетности такого предприятия следует относиться с повышенным вниманием.

Отдельно следует обращать внимание на частое изменение организационной структуры, децентрализованную систему управления, отсутствие службы внутреннего контроля. Признаками возможного мошенничества в отчетности могут быть частая смена топ-менеджеров компании, родственные или дружеские связи между ними, негативная деловая репутация руководителей компании, снижение доли выручки от продаж в совокупных доходах компании, остающихся стабильными, существенная величина непокрытого убытка, высокая дебиторская задолженность, большая прибыль при дефиците собственных средств, частая ротация внешних аудиторов, нахождение подразделений (филиалов) в труднодоступных для аудиторов регионах.

Выявление мошенничества с финансовой отчетностью основано на двух принципах:

- понимание того, что является нормой для того или иного бизнес-процесса (закупки, продажи, производство, финансы и т.д.);
- поиск аномалий, т.е. отклонений от нормы. Хотя не все аномалии свидетельствуют о мошенничестве, в любом мошенничестве присутствуют аномалии. Если аномалия обнаружена, необходимо более детально изучить причины ее возникновения.

Заметить вуалирование отчетности достаточно сложно, требуется особая внимательность и высокая квалификация специалиста, занятого проверкой информации. При подготовке исходной информации к анализу следует убедиться в её качестве. Для этого существуют следующие приемы:

- проверка полноты отчетности, её внешних реквизитов;

- проверка правильности подсчета сумм по итоговым строкам;
- проверка увязки отчетных форм;
- проверка экономической логики показателей.

Экономический анализ позволяет усилить контрольную функцию за достоверностью и достоверностью экономической информации.

МСА 240 предлагает два вида аналитических процедур, которые позволяют обнаружить мошенничество в финансовой отчетности:

- рассмотрение финансовой информации компании в сравнении с информацией за прошлые периоды, с плановыми значениями, с данными по отрасли;
- рассмотрение взаимосвязей между элементами финансовой информации (например, показатели валовой прибыли), а также между элементами финансовой и нефинансовой информации (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

Первый способ называют горизонтальным анализом. Рассмотрение взаимосвязей – это вертикальный анализ и расчет коэффициентов. Горизонтальный анализ – самый простой способ анализа финансовой отчетности. Его суть состоит в расчете процента изменения определенных финансовых показателей из года в год. При этом первый год принимается за базовый, и далее процент изменения показателя рассчитывается по отношению к базовому году. Вертикальный анализ также довольно распространен. Его суть заключается в рассмотрении взаимосвязей между отдельными показателями баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, выраженных в процентах.

И при вертикальном, и при горизонтальном анализе важно рассматривать показатели в динамике за несколько лет. Но следует иметь в виду, что с помощью этих видов анализа можно обнаружить только крупное мошенничество. Мелкое, регулярно совершаемое мошенничество с помощью этих методов не выявить.

Расчет коэффициентов представляет собой отношение между показателями различных отчетов финансовой отчетности. Однако простой расчет коэффициентов может ничего не дать, если не понимать, каким образом мошенничество может проявиться в результатах расчета.

Для выявления фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности, с одной стороны, использование какого-либо одного финансового показателя не представляется возможным, с другой стороны, финансовых показателей, используемых в качестве финансовых индикаторов, не должно быть много. Можно выделить оптимальный состав финансовых индикаторов, общепринятых в практике аудита:

- темп роста выручки от продаж;
- темп снижения доли прибыли в выручке;
- темп роста качества активов;
- темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности в днях;
- темп роста доли расходов, приходящихся на выручку от продаж;
- темп роста доли амортизационных расходов в первоначальной стои-

мости основных средств;

- темп роста финансового рычага.

Для выявления признаков мошенничества по данным отчетности также были разработаны специальные расчетные показатели. Один из таких показателей был предложен профессором Мессодом Бенеишем. Он, проанализировав финансовую информацию компаний, которые манипулировали и не манипулировали показателями своей отчетности, вывел восемь специальных коэффициентов:

- Индекс оборачиваемости дебиторской задолженности в днях (DSRI). Рассчитывается как отношение дебиторской задолженности к выручке текущего года к отношению дебиторской задолженности к выручке прошлого года. Существенное увеличение этого показателя может свидетельствовать о фиктивных продажах.

- Индекс валовой маржи (GMI). Рассчитывается как отношение валовой маржи предыдущего года к валовой марже текущего года. Когда значение этого индекса больше 1, это означает, что валовая маржа ухудшилась.

- Индекс качества активов (AQI). Качество активов – это отношение внеоборотных активов (за исключением зданий, машин и оборудования) к суммарным активам. Индекс рассчитывается как отношение качества активов текущего года к показателю предыдущего года. Чистая стоимость основных средств – это первоначальная стоимость основных средств за минусом накопленной амортизации.

- Индекс роста выручки (SGI). Рассчитывается как отношение выручки текущего года к выручке прошлого года. Сам по себе рост выручки не является показателем манипуляций, однако в стадии роста компании находятся под определенным давлением, которое может заставить их прибегнуть к фальсификации показателей.

- Индекс амортизации (DEPI). Рассчитывается как соотношение нормы амортизации предыдущего года к норме амортизации текущего года. Индекс амортизации больше 1 означает, что основные средства амортизируются медленнее, то есть расходы текущего периода на амортизацию уменьшаются. Это может быть признаком пересмотра норм амортизации с целью влияния на уровень чистой прибыли в сторону ее увеличения.

- Индекс коммерческих и управленческих расходов (SGAI). Рассчитывается как отношение суммы коммерческих и управленческих расходов текущего года к этим же расходам предыдущего года

- Индекс финансового рычага (LVGI). Рассчитывается как отношение кредитов и займов к суммарным активам текущего года к отношению кредитов и займов к суммарным активам предыдущего года. Значение коэффициента больше 1 означает увеличение финансового рычага.

- Суммарные начисления к суммарным активам (TATA). Суммарные начисления рассчитываются как изменение в рабочем капитале (за исключением денежных средств) минус амортизация. Рабочий капитал рассчитывается как разница между оборотными активами и краткосрочными обязательствами

Он включил эти коэффициенты с определенным весом в уравнение, которое было названо M-score Бенеиша:

$$M = -4,84 + 0,92*DSRI + 0,528*GMI + 0,404*AQI + 0,892*SGI + 0,115*DEPI - 0,172*SGAI + 4,679*TATA - 0,327*LVGI$$

Если результат уравнения выше -2,22, это означает высокую вероятность того, что отчетность компании фальсифицирована. Проводя свое исследование, Бенеиш обнаружил, что это уравнение позволило ему правильно обнаружить 76% компаний, которые манипулировали финансовой отчетностью. При этом он ошибся в 17,5% случаев, признав фальсифицированной отчетность тех компаний, которые в реальности не фальсифицировали ее. Это означает, что вероятность обнаружения манипуляций в финансовой отчетности с помощью этих коэффициентов достаточно велика, однако это всего лишь индикатор, который требует дальнейшей детальной проверки.

С нашей точки зрения, в качестве направления совершенствования данного метода может быть предложена определенная методика бухгалтерских контрольных процедур, которые способствовали бы выявлению фальсификации финансовой отчетности.

Выявление искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, как уже отмечалось, является актуальной задачей, которую следует рассматривать не только с целью обнаружения фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и для создания правового механизма, препятствующего фальсификациям.

Список литературы:

1. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности».
2. Полисюк Г.Б. «Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблемы выявления искажения информации» // «Экономический анализ: теория и практика». – 2012. - №46.
3. Махмудова Г.И. «Как обнаружить мошенничество с финансовой отчетностью, используя аналитические методы» // «Учет и аудит Казахстана». - 2011. - №12.
4. Костина Г.В. Проблемы вуалирования и фальсификации бухгалтерской финансовой отчетности в контексте перехода на МСФО: Сборник материалов XXVIII Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономических наук» / Под общ. ред. С.С. Чернова; Новосибирск: Издательство НГТУ, 2012. – 171 с.

СПОСОБЫ ОЦЕНКИ И УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ахмедова Е.Ш. ст.2курса СПбГЭУ г.Кизляр

Проблема оценки и учета ОС является наиболее важной для российских организаций при подготовке отчетности, соответствующей международным стандартам, что вызвано высокой долей ОС в составе активов для большинства российских организаций. Отличительной особенностью ОС является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течении длительного периода.

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказанию услуг, либо при управлении организацией в течении периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. [2].

Учет основных средств ведется в натуральных и денежных формах. При оценке основных фондов в натуральной форме устанавливается число машин, размер производительных площадей. Учет в денежной форме проводится для определения общей стоимости ОС, их динамики, структуры, а так же для расчета амортизационных отчислений и экономической эффективности капитальных вложений, т.е. для того, без чего невозможно судить о состоянии экономики предприятия. [3]

На протяжении длительного периода использования ОС поступают на предприятие и передаются в эксплуатацию; изнашиваются в результате эксплуатации; подвергаются ремонту; перемещаются внутри предприятия; выбывают с предприятия вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего применения. Для целей управления следует учитывать не только срок полезного использования конкретного объекта, но и срок его экономически выгодного использования.

В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учёту активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и использование или во временное пользование;
- Объект предназначен для использования в течение длительного времени;
- Организация не предлагает последующую перепродажу данного объекта;
- Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. [4]

Объект ОС, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по себестоимости, в состав которой входят: покупная цена, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов; любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации; первоначальная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта ОС и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, обязанность в отношении чего организация берет на себя либо при приобретении на протяжении определенного периода времени в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода. Основные средства могут быть приобретены на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования. В этом случае себестоимостью объекта ОС является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания. Разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как процент за период кредитования. [5]

Прямыми затратами, включаемыми в себестоимость объекта ОС, как правило, являются затраты на выплату вознаграждений работникам, расходы на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку и сборку, расходы по проверке надлежащей работы объекта ОС.

Выбытие основных средств из организации может происходить по следующим причинам:

- в силу непригодности к дальнейшей эксплуатации из-за физического износа;
- из-за морального износа;
- в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- в случае передачи на правах хозяйственного ведения или оперативного управления;
 - в результате продажи;
 - в порядке товарообменных операций;
 - при безвозмездной передаче или дарении;
 - вследствие сдачи в аренду;
 - под воздействием форс-мажорных обстоятельств.[6]

Для определения непригодности основных средств, а также для оформления документации на списание таких объектов в организациях создаются постоянно действующие комиссии, в состав которых включается главный инженер, начальники соответствующих структурных подразделений, главный бухгалтер, а также лица, на которых возложена материальная ответственность за сохранность основных средств.

Список литературы:

1. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (с изменениями и дополнениями);
2. «Основы бухгалтерского учета»: Наумов Н.А., Василевич И.П., Нуридинова Л.В./учеб. пособие для вузов/ под ред.проф. Я.В. Соколова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000 – 304с.;

3. «Бухгалтерский учет и анализ»: учеб. пособие/ Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина, Е.А.Кыштымова. – Ростов н/Д: Феникс, 2011 – 604, высшее образование;
4. «Бухгалтерский финансовый учет»: учеб. пособие Н.Ю.Черненко, А.Ф.Черненко Ростов н/Д: Феникс, 2011 – 476с.;
5. Журнал «Бухгалтерский учет» №06/12: «Признание и оценка в соответствии с МСФО» Л.И. Куликова – 63с.;
6. Соколова Е.С. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ. – 2008. – 200 с.

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

*Шукашвили Т.Т., асс. кафедры «ЭиБУ»,
Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре*

Патентная система налогообложения является специальным налоговым режимом целью, которого является создание благоприятных условий налогообложения представителям определенных категорий налогоплательщиков. Благоприятные условия создается за счет снижения ставки налога, т.е. налогового бремени.

С 2012 года Федеральным Законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ была введена в налоговый кодекс Глава 26.5. «Патентная система налогообложения», которая заменила ранее используемую упрощенную систему налогообложения, основанную на патенте. С принятием новой главы, патентная система налогообложения превратилась в полностью самостоятельный режим налогообложения. Данным режимом могут пользоваться только индивидуальные предприниматели.

Патентная система налогообложения установлена Кодексом и вводится в соответствии законами субъектов РФ. Законом Республики Дагестан от 29.11.2012 г. № 79 была введена в действие на территории республики Дагестана патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей. В соответствии с принятием закона были установлены размеры потенциально возможного дохода по видам предпринимательской деятельности, которые работают с патентной системой налогообложения. В соответствии с принятием новой системы налогообложения с 1 января 2013 года утратил силу закон Республики Дагестан от 3.02.09 № 6 «о применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента в Республике Дагестан».

Новый налоговый режим вобрал в себя 47 видов предпринимательской деятельности, начиная с пошива одежды заканчивая услугами общественного питания. Но список не носит закрытого характера его можно расширить на уровне законодательства субъекта Российской Федерации.

Патентная система налогообложения распространяется на индивидуальных предпринимателей попадающих не только в перечень допустимых видов деятельности, но и определенным требованиям. Не соответствие требование может сулить отказом в выдаче патента. В рамках патентной системы налогообложения установлены следующие требования и положения:

- Максимальное число работников не должно превышать 15 человек;
- Патент выдается сроком от одного до двенадцати месяцев, с возможностью получения среди года;
- Нет необходимости применять Контрольно-Кассовую Технику и др.

Базой для расчета налога является возможный годовой доход, размер который представлен в законе субъектов Российской Федерации (закон Республики Дагестан от 3.02.09 № 6 «о применении упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента в Республике Дагестан»). Налоговый Кодекс ранжирует возможный доход от 100 тысяч рублей до 1 миллиона рублей в зависимости от вида деятельности и занимаемой площади помещения.

Налоговым периодом признается 1 календарный год. Если индивидуальный предприниматель пользовался патентом менее года, то периодом признается время в течении которого он им пользовался. При этом используется формула расчета размера налога за использованный период. Ставка налогообложения равна 6 % от возможного дохода.

Используя патентную систему налогообложения, индивидуальный предприниматель получает свободу от уплаты налогов:

- На доходы физических лиц;
- На имущество физического лица;
- На добавленную стоимость.

Исходя из этого, мы понимаем, что патентная система налогообложения снижает налоговое бремя. Индивидуальные предприниматели могут развивать небольшой бизнес при этом уплачивать в казну не более 6 % от установленного уровня дохода и заполняя при этом лишь Книгу доходов ИП.

Таким образом, патентная система налогообложения выглядит достаточно привлекательным режимом для индивидуального предпринимателя, поскольку переход на специальный режим осуществляется на добровольной основе и на срок приемлемый предпринимателю. Еще необходимо отметить, что предприниматель, использующий патент платит всего один налог – налог за пользование патентом.

Помимо всего предприниматель может вести упрощенный учет, можно применять пониженные страховые тарифы к выплачиваемой заработной плате.

Но у патентной системы налогообложения имеются и минусы, которые заключаются в основном:

- Система носит авансовый характер, исходя из этого за 25 дней (ИП должен уплатить не менее 1/3 части налога в первые 25 дней пользования патентом) не возможно раскрутить бизнес и получить достаточный доход для уплаты налога;

- При работе в различных регионах индивидуальному предпринимателю придется получать несколько патентов на каждый вид деятельности и в каждом регионе где осуществляется деятельность соответственно;
- Размер возможного дохода устанавливается регионом самостоятельно, что не гарантирует его постоянство, поскольку законодательство не запрещает изменять размер возможного дохода, увеличивая его хоть в 10 раз;
- Патент не могут использовать иные формы организации деятельности кроме индивидуальных предпринимателей, что является недостатком.

В итоге можно сделать вывод: патентная система налогообложения является достаточно «молодой» системой налогообложения, которая требует некой корректировки и дополнения. Она вносит преимущества в деятельности индивидуальных предпринимателей и отличается выгодной экономической эффективностью.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 02.11.2013)

ПЛАН СЧЕТОВ 2001 Г. КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Аристова Ю.В. Аспирант СПбГТЭУ

В связи с развитием рыночных отношений в экономике после распада СССР, а так же в связи с совершенствованием методики бухгалтерского учета и необходимостью гармонизации российских правил бухгалтерского учета с международной бухгалтерской практикой, План счетов 1991 г. был пересмотрен. Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, принятой Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283. были введены в действие с 1 января 2001 г. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Следует отметить, что данный документ разрабатывался в соответствии и принципом преемственности по отношению к Плану счетов 1991 г. Кардинальные изменения внесены только в порядок учета материально - производственных запасов, выручки от реализации (продажи) и финансовых результатов.

Инструкция по применению Плана счетов определяет, что организация обязана разработать и утвердить рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсче-

та) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

План счетов 2001 г. состоит из восьми разделов (вместо девяти разделов предшествующего Плана счетов), включающих 99 синтетических счетов, часть из которых зарезервирована, и 11 забалансовых счетов.

В каждый раздел Плана счетов включены счета синтетического учета однородного экономического содержания.

Перечень синтетических счетов (счетов первого порядка) является обязательным для применения. Помимо синтетических счетов, в Планах счетов предусмотрены еще и субсчета (счета второго порядка), которые применяются в зависимости от потребностей организации - в целях анализа, контроля и формирования показателей бухгалтерской отчетности. Организации имеют право уточнять содержание субсчетов, а также вводить дополнительные счета, исключать или объединять отдельные субсчета.

В плане счетов 2001 г. сохранена теоретическая возможность вводу в План счетов дополнительных синтетических счетов (путем использования свободных номеров счетов) для учета специфических операций. В Планах счетов 1991 г. это можно было делать с согласия не только Минфина России, но и других соответствующих органов (министерств, ведомств, финансовых органов регионов по подчиненности предприятий и организаций). В Инструкции по применению Плана счетов 2001 г. дополнительные счета могут вводиться только с согласия Минфина России. Предполагалось, что введение новых синтетических счетов будет обусловлено широким использованием в административно - хозяйственной деятельности организаций приемов и методов управленческого учета. Именно для таких целей зарезервированы счета с 30 по 39.

Данный План счетов строится по модели "кругооборота средств организации". Восемь разделов Плана коррелируют с порядком выполнения этапов производственного цикла. Поэтому в каждом разделе объединены все счета, связанные с определенной стадией кругооборота, независимо от назначения и структуры этих счетов. Производственный процесс начинается со взаимодействия внеоборотных активов (разд. I) и производственных запасов (разд. II), которые в процессе обработки (переработки) переходят в стадию незавершенного производства и в учетном процессе представлены в виде произведенных затрат (разд. III). Далее полученная готовая продукция (разд. IV) при реализации трансформируется в запас денежных средств (разд. V), после произведенных расчетов (разд. VI) средства капитализируются (разд. VII). Затем полученные финансовые результаты (разд. VIII) при расширенном производстве инвестируются во внеоборотные активы, замыкая производственный кругооборот.

Российский План счетов базируется на концепции "права собственности", основу которой составляет положение о том, что на балансе учитываются только те активы и пассивы, право собственности на которые перешло к компании. По этому принципу счета делятся на балансовые и забалансовые.

Каждому балансовому и забалансовому счету присвоены цифровые обозначения, которые называются кодом (шифром) счета. Применение кодов (шифров) синтетических счетов призвано ускорить обработку первичных документов. При заполнении реквизитов соответствующих документов на них вме-

сто наименований дебетуемого и кредитуемого счетов указываются коды (шифры) корреспондирующих счетов.

Анализ действующего Плана счетов и бухгалтерского баланса не находит увязки, наблюдаемой в предыдущих версиях сопоставимых бухгалтерских балансов и Планов счетов.

Система показателей баланса, утвержденного приказом Министерства Финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2010 г. №66н представляет собой существенным образом укрупненные группы объектов бухгалтерского учета. Анализ такой системы показателей определяет, что формирование данных показателей осуществляется в разрезе активов и пассивов, а не счетов бухгалтерского учета.

В течение долгого времени система базовых показателей с их расшифровками, представляемая в бухгалтерском балансе на основе плана счетов, являлась определяющей в организации бухгалтерского учета на предприятиях. Изъятие показателей, которые детализировали основные из них, неизбежно привело к потере сопоставимости учетной информации для проведения полноценного экономического анализа. При таком подходе действующий план счетов теряет свою практическую значимость.

Список литературы:

1. Безруких П. С. Как работать с новым планом счетов / П.С.Безруких. - М. : Бухгалтерский учет, 2001. - 112с.
2. Белова Е.Л. Эволюция плана счетов в России/ Е.Л. Белова // Современный бухучет. – 2007. - N5.
3. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – М.:Прспект, 2011. – 368 с.
4. Нечитайло А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 221, [1]с. – (Высшее образование).

ОТРАЖЕНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО ПРИЕМА РЕЗЕРВИРОВАНИЯ В ПЛАНАХ СЧЕТОВ СССР И В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

*Бикмаева Светлана Андреевна, аспирант
кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО Санкт-Петербургский государственный
торгово-экономический университет*

Резюме: в данной статье рассмотрен прием резервирования в историческом разрезе. Целью статьи является сравнительный анализ использования приема резервирования на примере двух абсолютно разных типов экономики: плановой и рыночной.

In this article the reserves are reviewed in the historic section. The purpose of this paper is a comparative analysis the redundancy for example of two completely different types of economy: planned and market economy

Ключевые слова: резервирование, история развития резервов, план счетов и резервы.

The redundancy, historic of the reserves, plan of accounts and reserves.

В условиях рыночной экономикой наиболее важным аспектом системы бухгалтерского учета является прозрачность отчетности для всех ее пользователей. Основная цель бухгалтерского учета коммерческой организации – выявление финансового результата. Только при понимании правил и принципов формирования финансового результата пользователи бухгалтерской отчетности могут принимать правильные решения.

Существуют различные способы регулирования финансового результата. Одним из самых действенных и результативных регулятивов является резервирование. Под резервированием понимается включение в исчисление финансового результата отчетного периода расходов, вероятных для данного или будущего периодов. Таким образом, прием резервирования позволяет руководителям и бухгалтерам предприятий влиять на конечный финансовый результат, в зависимости от целей управления.

За весь период развития бухгалтерского учета в нашей стране прием резервирования применялся по-разному. Рассмотрим, как применялся данный прием регулирования прибыли в двух сопредельных формациях нашей страны для того, чтобы понять, как влияет тип экономики на формирование регулятивов финансовых результатов.

В СССР главная цель бухгалтерского учета заключалась в контроле над выполнением планов, поставленных перед предприятием на отчетный период. Результатом деятельности государственных организаций было выполнение или невыполнение плановых заданий, а не прибыль. Прибыль считалась пережитками капитализма, поэтому ее учету почти не уделялось внимания. В связи с этим, на данном этапе развития бухгалтерского учета прием резервирования применялся, но не так широко как резервы применяются в экономике капиталистического общества.

С 1917-1921 год в стране на предприятиях в основном использовался натурально-количественный учет. В связи с отвержением денежного измерителя, резервирование почти не использовалось: не было необходимости ни в оценочных резервах, ни в резервном капитале.

В 1922 году «Положением о счетоводстве и отчетности» был введен новый счет «Переоценка имущества». В 1923 году был принят Декрет «О государственных промышленных предприятиях, действующих на началах коммерческого расчета (трестах)», который предусматривал оценивать основные средства по восстановительной стоимости и определял порядок сомнительных и безнадежных долгов. До 1940 годы было принято еще множество документов, регулирующих учет на предприятиях страны. В 1923-1924 годах была введена твердая валюта – «червонец», - появление которой дало возможность выявления финансового результата хозяйственной деятельности. Несмотря на это, прием резервирования по-прежнему не применялся.

В Едином плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности для всех отраслей народного хозяйства 1959 г уже

есть упоминание о резервах. В этом плане имеется отдельный раздел «Фонды и резервы». Резервного капитала, как такого, по-прежнему нет, так как убытки предприятия покрываются из бюджета. К счету «Уставный фонд» открыт субсчет «Финансирование из бюджета на прирост и финансирования оборотных средств и на покрытие плановых убытков». Существует счет «Специальные фонды», который косвенно можно отнести к счету, относящемуся к приему резервирования, так как на данном счете аккумулируются зарезервированные суммы предстоящих расходов на определенные цели. Так же на данном счете собирается информация об уценке товаров. В разделе «Фонды и резервы» выделен счет «Резервы предстоящих расходов», который используется для равномерного включения предстоящих расходов в издержки обращения и правильного исчисления себестоимости продукции.

В 1968 году вышел новый план счетов, который отменил действие предыдущих счетов. В отношении приема резервирования он ничего нового не принес.

В 1985 году утвердили «План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений предприятий и организаций». Большинство счетов учета резервов так же находилось в разделе «Фонды и резервы». Появился новый счет «Фонды экономического стимулирования», на котором учитывались суммы по всем видам экономического стимулирования и целевого премирования. По большому счету данный счет просто отделился от счета «Специальные фонды». Хотелось бы отметить, что «в соответствии с действующими положениями средства фондов, предназначенные на мероприятия, носящие характер капитальных вложений (строительство, приобретение оборудования и т.п.), должны храниться в банке, как правило, на специальном счете» [3]. То есть данные зарезервированные суммы реально лежали в банке, а не являлись «мыльным пузырем».

В плане счетов 1985 года счет «Специальные фонды» был переименован в «Фонды специального назначения», а счет «Резервы предстоящих расходов» - в счет «Резервы предстоящих расходов и платежей». Но правила использования данных счетов остались неизменными.

В новом плане счетов в разделе «Расчеты» появился новый счет «Внутриведомственные расчеты по текущим операциям», который выделился из субсчета «Текущие операции» к счету «Внутриведомственные расчеты» плана счетов 1959 года. Данный счет корреспондирует со счетом «Фонды специального назначения» и на субсчете к нему отражаются расчеты по централизованным фондам и резервам.

В СССР была плановая экономика, поэтому прием резервирования использовался гораздо меньше, чем в настоящее время в России. Переход на рыночную экономику потребовал нового плана счетов, который был утвержден в 1991 году. В данном плане счетов появились дополнительные счета резервов: «Резервы по сомнительным долгам» и «Резервный капитал». Резервов под снижение стоимости материальных ценностей в плане счетов еще не было. В данном плане использовался счет «Переоценка материальных ценностей», который был «предназначен для обобщения информации о результатах переоценки цен-

ностей, относящихся к средствам в обороте (включая незавершенное производство, готовую продукцию, товары и др.), а также данных об отклонениях стоимости этих ценностей в текущих рыночных ценах от стоимости, определившейся на счетах бухгалтерского учета»[5].

Оценочные резервы в первой редакции плана счетов были представлены только счетом «Резервы по сомнительным долгам». Счет «Резервы по сомнительным долгам» располагался в плане счетов в разделе «Финансовые результаты и использование прибыли». На данном счете отражалась сумма дебиторской задолженности, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями. В последующих редакциях данного плана счетов, счет «Резервы по сомнительным долгам» будет переименован в счет «Оценочные резервы» и к нему могут быть открыты два субсчета: «Резервы по сомнительным долгам» и «Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги». Таким образом, применение методологического приема резервирования расширяется. На счете «Оценочные резервы» обобщается информация о резервах, «создаваемых для уточнения оценки отдельных объектов бухгалтерского учета за счет прибыли предприятия» [5].

В первой редакции данного плана счетов, счет «Резервный капитал» располагался в разделе «Фонды и резервы», в последующих редакциях раздел был переименован в «Капитал и резервы». Это было связано с изменением типа экономики с плановой на рыночную. Резервный капитал предназначался (в общем, назначение и в будущем у него не изменится) для покрытия убытков и непредвиденных расходов. В период действия данного плана счетов резервный капитал формировался путем отражения зарезервированных сумм по дебету счета «Использование прибыли». Этот счет «обеспечивал сохранение в учете на счете «Прибыли и убытки» показатели финансовых результатов нарастающим итогом с начала отчетного года» [1, с 144]. В плане счетов, действующем сегодня на территории Российской Федерации, счет «Использование прибыли» отсутствует.

Счет «Резервы предстоящих расходов и платежей» по-прежнему находится в разделе «Фонды и резервы» (в последующих редакциях плана счетов – в разделе «Капитал и резервы») и предназначен также для «обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в издержки производства или обращения» [5]. Только теперь счет предназначен не только для расчета себестоимости продукции, но и для верного расчета прибыли отчетного и будущих периодов.

В настоящее время в России действует план счетов, утвержденный в 2000 году, в редакции 2010 года. С вступлением в силу нового плана счетов в отдельные счета выделились «Резервы по сомнительным долгам» и «Резервы под обеспечение финансовых вложений»; счет «Переоценка материальных ценностей» переименован в «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; счет «Резервы предстоящих расходов» перенесен из раздела «Капитал и резервы» в раздел «Финансовые результаты».

Счет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» располагается в разделе «Производственные запасы» и «предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.» [6]. Данный вид резервов образуется за счет прочих расходов.

Счет «Резервы под обеспечение финансовых вложений» расположен в разделе «Денежные средства». Учет резервов на данном счете производится в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Резервы по сомнительным долгам, резервный капитал и резервы предстоящих расходов несут ту же смысловую нагрузку, что и в плане счетов 1991 года. Единственное, что изменилось – это то, что резервы предстоящих расходов перестали относиться к части капитала организации; в новом плане счетов данный вид резервов относится к финансовым результатам организации.

Таким образом, при переходе от планово-централизованной экономики к рыночной, бухгалтерский учет резервов претерпел большие изменения. Что является вполне закономерным, так как отношение к финансовому результату в СССР и в России в постсоветское время абсолютно разное. Методологический прием резервирования является одним из регулятивов прибыли. Именно поэтому использование данного методологического приема настолько отличается. В СССР прием резервирования почти не использовался, а если и использовался, то его никак не связывали с финансовым результатом. Резервы были нужны для верного расчета себестоимости продукции. В настоящее время все поменялось. Резервы широко используются организациями и предприятиями. Но в данной области есть много проблем, которые еще необходимо решить научному сообществу.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1) Нечитайло, А.И. Методология и концепция бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 221 с.
- 2) Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
- 3) План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению, утверждённый Приказом Минфина СССР от 28.03.1985 года № 40
- 4) План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, утверждённый Письмом Минфина СССР от 28.09.1959 № 295

5) План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утверждённый Приказом Минфина РФ от 01.11.1991 № 56

6) План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утверждённый Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года № 94н

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЛИНГ В ОРГАНИЗАЦИИ

А.В. Николаенко СПбГЭУ

Для внедрения экологического менеджмента на предприятии, (впрочем, как и для внедрения любой другой составляющей работы предприятия) необходимо тщательное планирование.

При создании системы экологического менеджмента на предприятии, в состав планирования входят:

- Экологические анализ предприятия

Общий анализ экологического состояния предприятия, включающий в себя анализ производства (анализ технологий). Не маловажное значение играет анализ состояния систем инженерного и энергообеспечения, ровно как и анализ эффективности управления производством в целях обеспечения охраны окружающей среды.

На основе результатов обследования предприятия составляют отчет. Объем представленных в отчете сведений должен быть достаточен для оценки возможностей предприятия.

- Определение целей, разработка стратегии

Необходимость определить конкретные цели, направленные на внедрение экологической политики на предприятии, а также разработать стратегию на долгосрочный период, по достижению этих целей.

- Подготовка оперативных мероприятий

Тщательная подготовка мероприятий по достижению поставленных целей, направленных на удовлетворение экологической политики предприятия.

В данном планировании системы экологического менеджмента организации, экологический контроллинг играет весьма важную роль, и отвечает за:

- Экологический учет

Который является внутренней функцией организации, в отличие от финансового учета, представляющего стандартизованную учетную информацию, экологический учет включает в себя экологические аспекты, в форме бухгалтерской отчетности для внешних пользователей. Также в отличие от финансового учета, учет экологический не поддается в такой же степени узаконенному регулированию.

- Прогнозы и сценарии

На данном этапе ведется превращение целей предприятия в прогнозы и планы. Для процесса планирования создается нормативно-справочная база,

определяются объем и структура необходимой информации, разрабатываются методики составления планов по времени и содержанию.

- Анализ результатов

В последнем этапе обрабатываются и анализируются все полученные результаты, после чего становится возможным вести разработку оперативных мероприятий.

Следующим этапом по созданию системы экологического менеджмента, в котором наблюдается присутствие экологического контроллинга, является Внутренняя организация системы экологического менеджмента.

В нее входят:

- Уполномоченный по охране окружающей среды
- Руководитель системы экологического менеджмента
- Проектная группа, комиссия
- Совет директоров (либо коллектива, ответственного за экологическую деятельность предприятия)

Инструментами же этой внутренней организации выступают:

- Анализ и синтез задач с точки зрения охраны окружающей среды

В этом анализе непосредственное участие принимает и экологический контроллинг, как основной инструмент, отвечающий за сбор, обработку и анализ информации.

- Выработка документации

За которую частично отвечает экологический учет, являющийся одной из составляющих экологического контроллинга.

За ним следует этап по созданию системы экологического менеджмента, который затрагивает производственные подразделения. В частности, ведется доработка (разработка) продукта, с учетом требований, предъявленных предприятием в соответствие с принимаемой политикой экологической направленности. При этом, задачей экологического контроллинга в данном моменте является контроль за тем, чтобы новоявленный качества продукта соответствовали установленным экологической политикой критериям.

Помимо этого, продукт разрабатывается еще и с учетом его экологичной утилизации. На данном этапе, большую роль, конечно же, играет работа технологов, которые корректируют качества продукта так, чтобы они отвечали принятым требованиям. Однако, эти требования являлись конечным результатом анализа, проведенного экологическим контроллингом. Ведь именно экологический контроллинг определяет приемлемый уровень затрат на экологические мероприятия и технологии, возможные прибыль и иные выгоды, сулимые введением экологического менеджмента, а также требования к продукции, необходимые для достижения вышеперечисленных параметров.

После этого этапа следуют следующие:

- Закупка необходимого сырья на производство продукции
- Производство продукции
- Маркетинг и сбыт

Большая часть из всех этих действий выполняется также с участием экологического контроллинга, помогающего принять многие важные управленческие решения в данном вопросе.

СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ НА ОПЕРАЦИОННО-СОПОСТАВИТЕЛЬНЫХ СЧЕТАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В.О. Зарецкий

Канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ (г. Минск)

В 1991 году Министерством финансов СССР был принят План счетов бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, в котором нашли свое отражения элементы бухгалтерского учета, заимствованных из стран с рыночной экономикой. После распада Советского Союза данный План счетов был переутвержден многими Министерствами финансов образовавшихся независимых государств, в том числе Российской Федерации и Республики Беларусь.

Одним из нововведений, предусмотренном в данном Плате счетов, стал операционно-сопоставительный счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Основное предназначение данного счета заключалось в том, чтобы отражать выпуск готовой продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости, а в конце месяца, когда становилась известной фактическая себестоимость выпущенной за месяц продукции, выявить на данном счете отклонение между нормативной и фактической себестоимостью выпущенной продукции. При этом стоит отметить, что данная методика учета готовой продукции представлялась как альтернатива методике учета готовой продукции с использованием только счета 43 «Готовая продукция». После принятия новых планов счетов по бухгалтерскому учету в Российской Федерации (2001 год) и Республике Беларусь (2004 год) методика учета готовой продукции с использованием счета 40 сохранилась.

Кратко напомним процедуру учета готовой продукции с использованием счета 40. В течение отчетного периода по его кредиту в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» отражается выпущенная из производства готовая продукция по нормативной себестоимости, а в конце отчетного периода в дебет данного счета с кредита счета 20 «Основное производство» списывается готовая продукция по фактической себестоимости. Затем путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 40 выявляются отклонения между фактической себестоимостью произведенной продукции от нормативной, которые списываются в полном объеме в дебет субсчета 90/2 «Себестоимость реализации» (в Российской Федерации счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» – *В.О. Зарецкий*) следующим образом: дополнительной записью в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», если фак-

тическая себестоимость превышает нормативную (плановую); или сторнировочной записью в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», если нормативная (плановая) себестоимость превышает фактическую.

Следует отметить, что выявленные отклонения фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной себестоимости списываются в дебет счета 90/2 «Себестоимость реализации» вне зависимости от объема реализованной продукции. В итоге, при наличии на конец отчетного периода остатков готовой продукции на складе либо в товарах отгруженных, но не оплаченных, существенно искажается величина себестоимости реализованной продукции и как следствие – величина валовой прибыли. При использовании в учетной практике счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» нереализованная готовая продукция на складе или в товарах отгруженных оценивается по нормативной себестоимости, что противоречит законодательству России и Беларуси по оценке активов и их представлению в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости.

Необходимо отметить, что Я.В. Соколовым предлагается иное применение счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в учетно-аналитической практике коммерческих организаций. Он отмечает, что в конце месяца, после выявления отклонения фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой), его величина не списывается в полном объеме на счет 90 «Реализация», а распределяется между реализованной продукцией и остатком готовой продукции. Распределение отклонений происходит следующим образом:

- определяется удельный вес реализованной продукции по нормативной себестоимости, которая была произведена в отчетном периоде, в общем объеме произведенной продукции по нормативной себестоимости;

- рассчитанная величина удельного веса умножается на размер отклонений. Полученный показатель, списывающийся по дебету счета 90 «Реализация», является отклонением фактической себестоимости от нормативной (плановой), приходящийся на реализованную продукцию;

- исчисляется величина отклонения фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой), которая приходится на остаток готовой продукции, путем вычитания из общего размера отклонений, сформированных на счете 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», тех отклонений, которые были отнесены на реализованную продукцию. Полученная величина списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция».

Отдельно следует отметить предлагаемые Я.В. Соколовым способы закрытия счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». В случае превышения фактической себестоимости произведенной продукции над нормативной (плановой) полученная величина отклонений списывается в дебет счетов 90 «Реализация» (в части отклонений, приходящихся на реализованную продукцию) и 43 «Готовая продукция» (в части отклонений, относящихся на остаток готовой продукции) в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции, работ,

услуг». В данном случае все записи корректны как с точки зрения экономического содержания отражаемых операций, так и бухгалтерской методологии закрытия счетов. Однако при превышении нормативной (плановой) себестоимости над фактической с отражением списания отклонений возникают трудности. Как отмечает автор, если при превышении нормативной (плановой) себестоимости над фактической списание отклонений отражать по дебету счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Реализация» и 43 «Готовая продукция», то в итоге будут получены «...самые правильные и самые бессмысленные записи». Ведь в данном случае счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» будет закрыт верно, так как он в итоге окажется уравновешен – по его дебету и кредиту будут сформированы обороты по нормативной себестоимости произведенной продукции, что свидетельствует об экономии ресурсов при ее производстве. В то же время создается иллюзия искусственных оборотов по кредиту счета 43 «Готовая продукция», хотя на самом деле продукция на величину отклонений нормативной себестоимости от фактической не выбывала. Аналогичная ситуация возникает и с оборотами по счету 90 «Реализация».

В связи с этим Я.В. Соколов предлагает альтернативные способы закрытия счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в случае превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической. Первый из них заключается в следующем: отклонения отражаются сторнировочной записью по дебету счетов 90 «Реализация» и 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». При такой записи исключаются фиктивные обороты по счетам 90 «Реализация» и 43 «Готовая продукция» и оценка реализованной продукции и остатков готовой продукции доводится до фактической себестоимости, однако одновременно искажается дебетовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». По этой причине Я.В. Соколов предлагает самый целесообразный способ по отражению списания отклонений, когда сторнируется запись по дебету счетов 90 «Реализация» и 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Тогда по счету 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» не искажаются обороты по дебету, и информация, отраженная по данному счету, говорит об экономии производственных ресурсов при производстве продукции. Однако, несмотря на объективность и целесообразность таких записей, такой способ, получивший в литературе по теории бухгалтерского учета название «пестрое сторно», не применяется по причине его отторжения как теоретиками, так и практиками. Хотя на наш взгляд, фобия «пестрого сторно» существенно обедняет теорию бухгалтерского учета, что в свою очередь тлетворно влияет на учетно-аналитическую практику, в которой без таких записей невозможно по объективным причинам достоверно отразить целый ряд фактов хозяйственной жизни.

Описанная Я.В. Соколовым методика формирования информации по счету 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», в отличие от предлагаемой законодательством, способствует более достоверному формированию информации о фактической себестоимости реализованной продукции и устраняет выше опи-

санные недостатки, при которых, во-первых, часть отклонений, относящихся к нереализованной продукции, списывается на реализованную; а во-вторых, позволяет получить оценку остатка готовой продукции по фактической себестоимости. В то же время данная методика сама имеет существенный недостаток – отклонения распределяются пропорционально нормативной (плановой) себестоимости без детализации по каждому наименованию готовой продукции. Более того, сами отклонения определяются «котловым» способом, т.е. невозможно определить, по какой причине, в каких производственных подразделениях и при производстве какой именно продукции они возникли, что, во-первых, приводит к искажению информации о фактической себестоимости конкретного вида продукции, а, во-вторых, апостериорное формирование отклонений нивелирует преимущества нормативного учета затрат. Последний основывается на том, чтобы отклонения определялись в момент их возникновения, и их величина регистрировалась в соответствующих документах, а не зависела от размера фактической и нормативной себестоимости произведенной продукции. Наоборот, именно величина фактической себестоимости произведенной продукции является зависимой от показателей нормативной себестоимости и соответствующих отклонений.

Тем не менее применение счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в учетно-аналитической практике имеет значимое достоинство. При его использовании на счете 20 «Основное производство» обеспечивается единство оценки оборотов, формируемых на нем: по дебету отражаются фактические затраты на производство продукции, а по кредиту – фактическая себестоимость произведенной продукции. Если же счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в учетно-аналитической практике не используется, то по кредиту счета 20 «Основное производство» списание готовой продукции в течение месяца происходит по учетной оценке и только в конце отчетного периода данная учетная оценка корректируется до фактической себестоимости.

Отметим, что метод списания отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной в случае применения счета 40 соответствует одному из принципов распространенного в западных странах метода калькулирования себестоимости «стандарт-костинга». Методология «стандарт-костинга» основывается на правиле Х.Л. Ганта, согласно которому «все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающих затраты». В итоге калькулирование себестоимости продукции осуществляется исключительно на основе заранее разработанных и утвержденных норм (стандартов) использования ресурсов при производстве продукции. Выявленные в процессе производства отклонения подлежат списанию на финансовый результат, а в случае нахождения виновных в обнаруженных отклонениях лиц последние вынуждены возместить потери коммерческой организации. Безусловно, данная концепция калькулирования имеет логические основания и позволяет оптимизировать затраты, однако при ее использовании пользователи учетных данных лишаются информации о фактической себестоимости произведенной и реализованной продукции, что диссонирует с учетными традициями Российской Федерации и Республики Беларусь. По всей видимо-

сти, именно с этим было связано некорректное использование (по мнению Министерства финансов Республики Беларусь) подобного метода учета отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной. Однако в отличие от «стандарт-костинга» в системе бухгалтерского учета Российской Федерации и Республики Беларусь в конце отчетного периода списывались на финансовый результат не только перерасход – превышение фактической себестоимости ее нормативной (плановой) величины, но и экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости ее фактической величины. Некорректное использование в учетно-аналитической практике субъектов хозяйствования счета 40, на наш взгляд, обуславливается отсутствием необходимых разъяснений для практических работников соответствующими министерствами и ведомствами целей, сущности и влияния на итоговые величины показателей, представленных в бухгалтерской отчетности, концепции «стандарт-костинга», которая, повторим, была положена в основу описываемой методики калькулирования. Ведь привычка практических работников, ставшая традицией в течение советского периода, калькулировать только фактическую себестоимость, а также требования актов законодательства в области бухгалтерского учета представлять в балансе готовую продукцию в оценке по фактической себестоимости резко контрастировали с элементами «стандарт-костинга», заимствованные российским и белорусским счетоводством в начале 90-х годов XX века.

В качестве примера приведем весьма специфичное использование счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» некоторыми промышленными организациями Республики Беларусь. В данных организациях этот счет применялся в целях сопоставления стоимости выпущенной готовой продукции по фактической себестоимости и учетным ценам, которые выступают в виде отпускных цен. Кратко поясним сущность применяемой методики учета выпуска готовой продукции. В течение месяца по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» отражается выпущенная из производства готовая продукция по отпускным ценам. В конце отчетного периода, когда становится известной фактическая себестоимость произведенной продукции, ее величина отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство». После этого выявляется размер отклонения между фактической себестоимостью произведенной продукции и ее отпускной ценой. Полученная величина отклонения отражается дополнительной записью по дебету счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция», если отпускная цена больше фактической себестоимости; или сторнировочной записью, в случае превышения фактической себестоимости произведенной продукции отпускной цены. Так, можно сделать вывод, что в данных организациях использовалась та самая методика учета готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», подробно описанную Я.В. Соколовым, сущность и недостатки которой были нами раскрыты в настоящей статье. Отличительной особенностью описываемой методики учета готовой продукции являлось использование вместо нормативной себе-

стоимости произведенной продукции показателя отпускной цены выпущенной продукции.

В итоге, белорусский законодатель проблему использования в учетно-аналитической практике счета 40 решил путем его упразднения из нового плана счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, вступившего в юридическую силу с 1 января 2012 года. Однако это не означает, что выявленная проблема является полностью решенной. Во-первых, коммерческие организации в случае необходимости могут по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь ввести данный счет в свою учетную практику. Более того, многие промышленные организации, которые до 1 января 2012 года применяли в своей учетно-аналитической практике метод учета готовой продукции, при котором был задействован операционно-сопоставительный счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», продолжили вести учет готовой продукции таким же способом. Только вместо счета 40 стали использовать отдельный субсчет «Выпуск» счета 43 «Готовая продукция». Во-вторых, бухгалтерам белорусских коммерческих организаций (особенно общественно значимым) со временем неизбежно придется освоить элементы методологии «стандарт-костинга», предусмотренные МСФО, так как они столкнутся с необходимостью составлять отчетность не только по учетным регулятивам Республики Беларусь, но и положениям МСФО. В-третьих, исключение счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» из плана счетов бухгалтерского учета происходит во второй раз в истории белорусской бухгалтерии. Первый раз это произошло в 1949 году в результате внедрения журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. В то время данный счет именовался как «Результаты выполнения плана себестоимости продукции». В 1991 году, как уже отмечалось в начале настоящей статьи, счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» (под кодом 37) «...был восстановлен в Плане счетов бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятий, утвержденном Министерством финансов СССР 1 ноября 1991 г., который затем в 1992 г. был утвержден Министерством финансов Республики Беларусь». В-третьих, в случае продолжения процесса сближения экономик Российской Федерации и Республики Беларусь в рамках Единого экономического пространства, это создаст объективные предпосылки по гармонизации законодательства, регулирующего систему бухгалтерского учета, в двух странах. Следовательно, возврат в План счетов Республики Беларусь описываемого в статье операционно-сопоставительного счета, при одновременном его сохранении в российской учетной практике, станет неизбежным.

В связи с этим, не приходится с уверенностью утверждать, что счет 40 и все проблемы, возникающие при его использовании, в учетно-аналитической практике коммерческих организаций Республики Беларусь окончательно упразднены.

ПЕРВИЧНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ КАК СРЕДСТВО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ТУРАГЕНТСТВАХ

Магистрант Иванов Иван Олегович Группа «Учет, анализ и аудит в отраслях экономики»

Направление «Экономика» СПбГЭУ

Руководитель: д.э.н., профессор Т.М. Конопляник

В любой организации, вне зависимости от их целей существования и функционирования, в процессе деятельности могут возникать различные отклонения от планируемых результатов. Система внутреннего контроля позволяет отслеживать и предотвращать подобные сдвиги в работе предприятия.

Весомую значимость внутренний контроль приобретает на крупных предприятиях, где требуется отслеживать множество хозяйственных процессов, каждый из которых должен постоянно проверяться. Для этого в организации обычно создаются службы внутреннего контроля по каждому подразделению, а со стороны приглашаются аудиторы для проверки отчетности на достоверность.

Когда дело доходит до туристических фирм, то организация или содержание столь серьезных отделов иногда является для них слишком затратным «удовольствием» и не всегда оправданным, и особенно это касается туристических агентств. Это связано с тем, что, во-первых, турагентства в отличие от туроператоров в нашей российской среде в большей степени являются малыми предприятиями. Во-вторых, чаще всего внутренний контроль в таких организациях проводит непосредственно руководитель или административный отдел. В-третьих, повсеместное и обязательное с 2014 года использование автоматизированных систем ведения бухгалтерского учета, наподобие «1С» или «Паруса», позволяет сэкономить на некоторых сложных, а иногда на затратных по времени и средствам процедурах. В-четвертых, турагентств гораздо больше, нежели туроператоров, и большинство из них состоят на упрощенной системе налогообложения.

Кроме того, в большей мере турагентства сталкиваются в учете только лишь с обязательствами перед различными контрагентами. В общих чертах, это обязательства перед туроператором по выкупу путевок, перед заказчиком по их реализации и перед бюджетом по налогам и социальным выплатам. Поэтому чаще всего в первую очередь проверяются такие основные счета, как 19 «НДС по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [1]. Остальные счета также подлежат внутреннему контролю, но менее тщательно.

Наличие подобных факторов приводит к увеличению ошибок при составлении регламентированной и финансовой отчетности и к появлению непрогно-

зируемых рисков. Как правило, внутренний контроль осуществляется также бухгалтером в процессе регистрации хозяйственных операций в силу того, что он также является контролирующим субъектом по заложенным принципам и требованиям внутреннего контроля, а также в случаях, если требуется проверить подобную отчетность на недостаток сведений или стоимостные искажения. Последнее объясняется наличием опыта и соответствующей компетенции у бухгалтера. Возникает вопрос, каким же методом внутреннего контроля можно воспользоваться, чтобы минимизировать риски в турагентствах и выявить наличие и подлинность обязательств.

Одним из первых и чуть ли не самых главных признаков наличия обязательств у турагентства перед контрагентами является наличие первичных документов и полностью правильно заполненных в них необходимых реквизитов. Важно понимать, что первичные документы должны быть оформлены у обеих сторон, так как это подтверждает наличие двухсторонних отношений между организацией и контрагентом и исключает возможность мошенничества. Правильность заполнения реквизитов и отражение в них реально существующих данных также является гарантией подлинности обоих документов.

Подтверждение обязательств и возникающих отношений турагентств фиксируется в договоре. Если же речь идет о расчетах с покупателями, заказавшими путевку у турагента, то тогда такие отношения будут складываться на основе клиентского договора купли-продажи. Если же обязательства исполняются перед туроператором, то между ними заполняется договор купли-продажи или агентский договор, на основании которого турагент будет получать комиссионное вознаграждение за агентские услуги по реализации путевок покупателям.

Далее набор первичных документов в турагентстве может отличаться в зависимости от того, по каким счетам и учетной политике организация реализует путевки. Это связано с тем, что порядок исполнения обязательств по комиссионному вознаграждению также различается, так как в одном случае вознаграждение может удерживаться турагентом напрямую, то есть из суммы поступившей от заказчика выручки, а в другом – возмещаться туроператором по мере полного перечисления ему всего дохода от продажи путевок. Наиболее известны три варианта реализации.

Первый вариант подразумевает покупку и продажу турпутевок по договорам купли-продажи, то есть турагент покупает путевку у туроператора и потом сразу перепродает ее заказчику. При этом формируются следующие проводки [4]:

- 1) Дт 60 – К 51. Оплачена покупка турпутевки у туроператора.
- 2) Дт 41 – К 60. Поступили путевки в организацию.
- 3) Дт 62 – К 90.1. Реализация путевки заказчику.
- 4) Дт 90.2 - К 41. Списана стоимость путевки.
- 5) Дт 50 – К 62. В кассу зачислена плата покупателя за турпутевку.

Наиболее распространенным является второй вариант, когда отношения между туроператором и турагентом развиваются по агентскому договору, который заключается предварительно, перед заключением договора с клиентом. В

этом случае турпутевки учитываются как товары, принятые на комиссию, и агент в дальнейшем после их продажи должен отчитаться перед туроператором через отчет агента.

1) Дт 004. Поступила путевка на комиссию по договору.

2) Дт 50 - Кт 76. Реализация турпутевки покупателю.

3) Кт 004. Передана путевка с комиссии покупателю.

4) Дт 76 - Кт 51. Списана с расчетного счета турагента выручка туроператору.

5) Дт 76 - Кт 62. Отражено агентское вознаграждение из выручки.

6) Дт 62 - Кт 90.1. Удержано агентское вознаграждение из выручки.

Как видно из этого примера, вознаграждение удерживается агентом сразу, то есть одновременно с передачей выручки туроператору.

Третий вариант несколько похож на второй, с той лишь разницей, что вначале поступают деньги от туриста и только потом ему реализуется путевка под обязательством заключения договора с туроператором после оплаты, то есть на принципе доверия. В этом случае, вознаграждение агента будет получено после перечисления выручки туроператору. Правда, этот способ используется в практике крайне редко, так как туристу и турагенту часто требуются определенные гарантии, что путевка поступит своевременно и без задержек. Данный вариант включает в себя следующие проводки:

1) Дт 51 - Кт 76. Поступила плата от туриста за путевки.

2) Дт 76 - Кт 60. Отражена выручка туроператора.

3) Дт 60 - Кт 51. Списана выручка со счета туроператору.

4) Дт 002. Принята на ответственное хранение путевка от туроператора.

5) Дт 62 - Кт 90.1. Удержано агентское вознаграждение из выручки.

6) Дт 76 - Кт 62. Отражено вознаграждение агента за продажу путевки.

7) Кт 002. Передана турпутевка заказчику.

Исходя из этих вариантов, первичная документация как средство контроля операций между туроператором и турагентом помимо договора в большинстве случаев будет складываться из следующих документов [3]:

1) Отчет агента, в котором устанавливается сумма и способ исчисления комиссионного вознаграждения за оказанные услуги и подтверждается исполнение обязательств турагента по передаче путевок покупателю. Туроператор через наличие данных в отчете и самого отчета удостоверяется в проведении законной деятельности агентом и регистрирует сумму удержанного вознаграждения.

2) Счет об оплате и акт об оказании услуг туроператором. Наличие этих двух документов одновременно подтверждают факт покупки турпутевки турагентом и факт оказания услуг туроператором на определенную дату, которые составляются в двух экземплярах для обеих сторон.

3) В случае, если передача турпутевок происходит по второму варианту развития событий, то есть если предусмотрено удержание агентского вознаграждения из суммы средств, поступивших от покупателя за путевку, то туроператору иногда может потребоваться документ о зачете суммы агентского вознаграждения.

Между турагентом и заказчиком помимо договора купли-продажи оформлению и контролю подлежат следующие документы:

1) Счет об оплате и акт об оказании услуг турагентом с теми же проверочными целями;

2) Турпутевка, как непосредственный объект продажи;

3) Бланк заказа (если турагент является одновременно и туроператором), в котором указываются реквизиты турагента и покупателя, дата и стоимость поездки, вид турпродукта, данные по выбору места отдыха и проживания в отеле, данные по перевозке и так далее.

4) Если турагентство работает с кассой (то есть в случаях, когда от заказчика принимается предоплата за путевку или когда турагент реализует нетуристические продукты, например, авиабилеты), то кроме платежных поручений о перечислении средств на платежный счет подвергаются контролю еще и приходные ордера.

Необходимо также указать, что если турагент находится на общей системе налогообложения и не уплачивает единый налог по доходам или доходам минус расходам, то вместо счета об оплате оформляется счет-фактура, предъявляемый как туроператором турагенту, так и турагентом заказчику. Счет-фактура подтверждает не только наличие сделки с контрагентом по передаче путевок, но и является также основанием для вычета НДС.

Внутренний контроль обязательств в турагентствах, исходя из имеющихся документов, должен предусматривать определенное количество процедур. Наиболее общими являются получение предварительных доказательств и фиксация отклонений при проверке, аналитических и синтетических счетов, оборотов и сальдо в отчетности; проверка правильности документального оформления, полного раскрытия информации и отражения результатов инвентаризации обязательств по существу; анализ результатов по возникшим ошибкам и отклонениям и формирование мнения об идентичности данных в учете и отчетности [1].

Контроль документов для установления своевременности и правильности отражения операций осуществляется по нормативной базе, состоящей из действующих на данный момент Федерального закона, ПБУ, Методических рекомендаций, Плана счетов и учетной политики.

На данный момент внутренний контроль обязательств по документам не является в турагентствах основополагающим и столь эффективным, так как реквизиты в первичных документах или сами документы всегда можно подделать, а остальные данные и отчетность завуалировать или скрыть. И это может иногда остаться незамеченным даже для опытного проверяющего. Поэтому данный метод внутреннего контроля должен производиться в совокупности с иными методами, которые могут реально закрепить эффективность и правильность данного метода.

Список источников

1. <http://economy-ru.com/kontrol-reviziya/reviziya-kontrol-obyazatelstv-23982.html> Лубков А. Контроль и ревизия// Сайт www.economy-ru.com

2. <http://www.mevriz.ru/articles/2002/4/1037.html> Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация поведения// Менеджмент в России и зарубежом – 2012 г. - №4.// Сайт www.merviz.ru

3. <http://saldoconsult.ru/stati/buxgalterskij-uchet-turisticheskogo-agentstva> Бухгалтерский учет туристического агентства// СальдоКонсалт// Сайт www.saldoconsult.ru

4. <http://www.buhonline.ru/forum/index?g=posts&t=43924> Бухгалтерия Онлайн// Сайт www.buhonline.ru

ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ИННОВАЦИОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ (на примере г. Санкт-Петербурга)

*Лебедева Яна Олеговна, аспирант
кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО Санкт-Петербургский государственный
торгово-экономический университет*

Санкт-Петербург является крупнейшим инновационным центром России и занимает ведущие позиции по инвестированию в НИОКР, сумме затрат на инновационное развитие и формирование инфраструктурной поддержки инновационной деятельности, количеству созданных передовых технологий и выдаче охранных документов на изобретения.

Весомый вклад в развитие экономики Санкт-Петербурга вносят субъекты малого инновационного предпринимательства. Так по уровню развития малого предпринимательства город занимает в России лидирующие позиции в 2012 г.:

- 1-е место по количеству малых предприятий на 100 тыс. жителей;
- 2-е место по обороту на душу населения;
- 3-е место по числу занятых в малом бизнесе.

По данным на 2012 г. в малом бизнесе задействовано около 1 млн. чел., совокупный оборот субъектов малого предпринимательства составил 1,4 трлн. руб.

Среди наиболее значимых объектов поддержки малого бизнеса следует выделить «Фонд содействия кредитованию малого и среднего бизнеса» (инвестиции - 1200 млн. руб.), «Фонд содействия развитию венчурных инвестиций в малые предприятия в научно-технической сфере Санкт-Петербурга» (инвестиции - 640 млн. руб.) и «Евро Инфо Корреспондентский Центр – Санкт-Петербург» [5].

Санкт-Петербург отличается высоким уровнем развития научной сферы, включая сложившийся комплекс фундаментальной науки, вузовскую и отраслевую науку, наукоемкие производства (таблица 1)

Таблица 1. Основные показатели функционирования научно-исследовательской сферы Санкт-Петербурга

Показатель	Число организа-	Численность ра-	Объем НИОКР и
------------	-----------------	-----------------	---------------

	ций, выполнявших научные исследования и разработки, ед.	ботников, выполнявших НИОКР, тыс. чел	технических услуг, выполненных собственными силами, млн. руб.
2009 г.	354	81,4	63030
2010 г.	338	79,8	70152
2011 г.	346	81	79087

Источник: [4].

Количество организаций, выполнявших исследования и разработки в 2011 г., несколько увеличилось по сравнению с 2010 г. Тенденция к сокращению числа работников, занятых в сфере НИОКР и числа организаций сохраняется, т.к. показатели 2009 г. по этим позициям самые высокие. Необходимо отметить рост объема НИОКР и технических услуг, выполняемых собственными силами, что способствует инновационному развитию региона.

Несмотря на мощный научно-образовательный и инновационный потенциалы города, слабые результаты в переходе к экономике знаний являются сдерживающим фактором развития инновационной системы Санкт-Петербурга. Продукция, выпускаемая инновационными предприятиями города, занимает достаточно низкую долю в общем объеме производства товаров, работ и услуг.

Исследования зарубежного опыта показывают, что именно малые инновационные предприятия - основной поставщик инновационных продуктов. Это связано с высокой производительностью труда на малых предприятиях при сравнительно небольших капиталовложениях. Как правило, такой бизнес пользуется поддержкой государства, выражающейся в грантах, льготных займах и государственных заказах.

Ключевые меры государственной поддержки малых инновационных предприятий в Санкт-Петербурге представлены далее на рисунке 1.

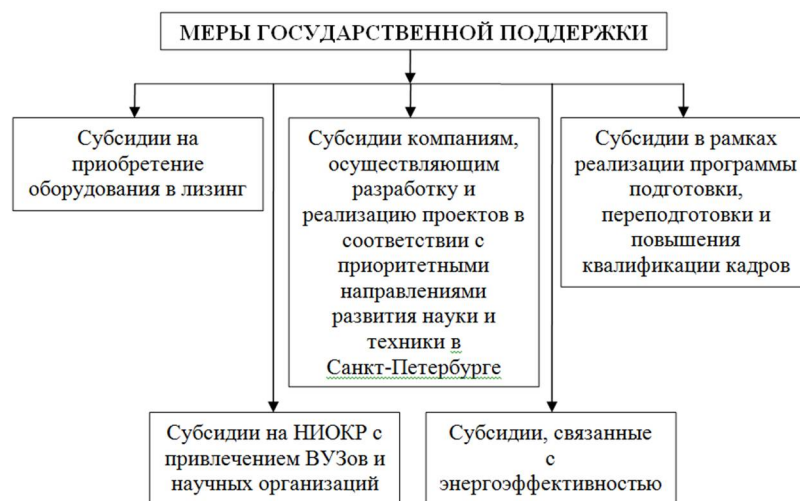


Рис.1 Ключевые меры государственной поддержки малых инновационных предприятий г. Санкт-Петербурга

Развитие малого инновационного бизнеса как важнейшего элемента инновационной системы города через инвестирование средств государством и крупным бизнесом является ключевым в переходе к экономике знаний. При этом инвестиционная привлекательность выступает основой при принятии решения о поддержке малых инновационных предприятий.

Целесообразность инвестирования средств в развитие малого инновационного предприятия можно определить на основе показателей финансовых результатов деятельности, характеризующих:

- внутренний резерв обеспечения деятельности в текущем и будущих периодах;
- источник возрастания стоимости малого инновационного предприятия;
- кредитоспособность;
- прогноз и перспективы дальнейшего развития;
- конкурентоспособность;
- основной источник покрытия налоговых обязательств.

Прибыль (убыток) выступает как конечный финансовый результат деятельности малого инновационного предприятия в разрезе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности и влияет на финансовую устойчивость, деловую активность и инвестиционную привлекательность.

В теории и практике бухгалтерского учета финансовый результат деятельности предприятия рассчитывается двумя способами. Согласно первому подходу, прибыль (убыток) рассчитывается как наращение капитала за отчетный период, учитывая прирост капитала от эмиссии долевых финансовых инструментов, переоценки основных средств, а также операций, связанных с выкупом собственных акций. Данный способ имеет ряд недостатков:

размер прибыли (убытка) находится в прямой зависимости от оценки активов и обязательств в бухгалтерском балансе;

отсутствие описания порядка формирования финансового результата деятельности предприятия.

Другой подход к определению финансового результата, который, по мнению автора, наиболее подходит для оценки деятельности малых инновационных предприятий, основан на положении теории динамического баланса, когда прибыль (убыток) рассчитывается как разница между доходами предприятия и связанными с ними расходами. Указанные доходы (расходы) подразделяются на доходы (расходы) по обычным видам деятельности и прочие доходы (расходы). Так в результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» можно определить конечный финансовый результат отчетного периода - общую экономическую прибыль (убыток).

Главной составляющей прибыли до налогообложения является прибыль (убыток) от продаж, которая рассчитывается как разность между валовой прибылью и коммерческими и управленческими расходами. Данный показатель выступает в качестве основообразующего при расчете чистой прибыли, которая отражает общий экономический эффект, полученный в результате финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

На основе показателя чистой прибыли малого инновационного предприятия за прошедший период потенциальным инвесторам можно проанализировать прирост капитала организации, оценить эффективность управленческих решений менеджмента, изучить качественную сторону прибыли, а также составить прогноз состояния малого инновационного предприятия в отношении финансовых результатов на предстоящий период. Для любого предприятия, рост показателя прибыли является объективной необходимостью и напротив постоянное снижение этого показателя негативно характеризует инвестиционную привлекательность и может привести к банкротству.

Прибыль представляет собой комплексный показатель, учитываемый при принятии решений заинтересованной группой пользователей информации, в частности потенциальными инвесторами при оценке малых инновационных предприятий.

В целях привлечения частных инвесторов и получения государственной поддержки руководству малых инновационных предприятий необходимо добиваться повышения показателей финансовых результатов деятельности посредством:

- расширения масштабов деятельности предприятия;
- поиску резервов снижения себестоимости;
- расширения ассортимента инновационной продукции и пр.

Следует отметить, что исходя из особенностей деятельности малых инновационных предприятий нематериальные активы - ценности, имеющие стоимостное выражение и не являющиеся физическими объектами, играют важнейшую роль в процессе получения прибыли.

В основном состав нематериальных активов малых инновационных предприятий формируют патенты, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения и секреты производства (ноу-хау). Полный перечень объектов нематериальных активов или, точнее, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации приведен в ст. 1225 ГК РФ. [1]

Действующим законодательством нематериальными активами не признаются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Конечными продуктами деятельности малых инновационных предприятий являются инновационные разработки, технологии, представляющие собой нематериальные активы, соответственно характерным видом дохода таких предприятий является выручка от реализации имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности [3].

Для малых инновационных предприятий важно выявить отличительные виды расходов, которые учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на основании действующего законодательства, такие как:

- приобретение или создание нематериальных активов;
- патентование или оплата правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности;

- затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по лицензионным соглашениям;
- периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности, в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности [2].

Из вышеизложенного следует вывод о том, что малые инновационные предприятия могут влиять на показатели финансовых результатов, оптимизируя свои доходы и расходы и благодаря этому укреплять конкурентные преимущества, увеличивая выпуск и расширяя ассортимент инновационной продукции с помощью привлечения дополнительной поддержки со стороны государства и частных инвесторов.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс».

2. Борисоглебская Л.Н., Викторова Н.Г., Нехорошков В.Ю. Налоговые риски малых инновационных предприятий бизнес-инкубатора / Л.Н. Борисоглебская, Н.Г. Викторова, Нехорошков В.Ю. // Российское предпринимательство. – 2012. - № 20. - С. 180-188.

3. Лебедева Я.О. Нематериальные активы как фактор обеспечения доходности малых инновационных предприятий: бухгалтерский и налоговый аспекты/ Я.О. Лебедева // «Вестник университета (Государственный университет управления)». – 2013. - № 14. - С.193-199

4. Федеральная служба государственной статистики (Росстат) - URL: <http://www.gks.ru/>

5. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по г. Санкт-Петербургу и Ленинградской области (Петростат) - URL: <http://petrostat.gks.ru/>

ЦИКЛИЧЕСКОЕ ИСЧИСЛЕНИЕ НОРМ В БЮДЖЕТИРОВАНИИ И КОНТРОЛЛИНГЕ

*Гареев Булат Рафаэлевич, к.э.н. доцент кафедры финансового менеджмента
ИУиТР, Казанский федеральный университет*

Нормы можно считать одним из базовых элементов бюджетирования и контроллинга. В отдельности они характеризуют количественный результат на единицу объекта действия (продукции, операции) и для управления общей величиной какой-либо статьи деловой активности (статьи затрат, доходов, уровня

качества) служить не могут¹. Однако если умножить норму на планируемый уровень деловой активности, сформируется статья бюджета.

В отечественной научно-практической литературе в качестве нормируемого показателя чаще рассматривается расход ресурсов [2; 3; 4; 7 и др.]. Однако нормы также могут рассчитываться на величину доходов, прибыли, уровень качества продукции и т.д. Данное обстоятельство является важным, поскольку позволяет в область контроллинга и учетно-аналитического обеспечения бюджетирования, помимо управления затратами, включить многие другие существенные аспекты деятельности предприятия, такие, например, как управление доходностью предприятия, качеством продукции и т.д.

В настоящий момент существует два подхода к расчету норм. Вкладывая в основу их классификации принимаемую базу исчисления, назовем подходы следующим образом:

- прямое исчисление норм;
- обратное исчисление норм.

Прямое исчисление проводится на основании сложившихся производственных и организационных возможностей объекта управления. В комплексе планово-контрольных расчетов нормы, исчисленные таким образом, могут служить базой для определения ожидаемой величины целевого показателя деятельности предприятия. Изучая литературу, раскрывающую вопросы расчета и применения норм можно заметить, что наибольшее внимание первому подходу уделено отечественными авторами. Данный подход основательно развивают профессор В.Б. Ивашкевич [6], К.М. Гарифуллин [3], К.А. Смирнов [7], М.И. Бухалков [2] и многие другие отечественные ученые.

Обратное исчисление норм отталкивается от требуемой величины целевого показателя деятельности предприятия и, в свою очередь, является основанием для определения требуемого уровня технико-производственных и организационных возможностей, позволяющих соблюдать целевые нормы.

Принцип ориентации расчетов на конечную цель предприятия был сформулирован Т. Хиромото в 1988 г. [10], и положен в основу системы целевого калькулирования (*target-costing*). Первоначально ценность идеи была осознана зарубежными учеными и практиками, и лишь в настоящее время подход находит развитие в отечественном менеджменте и учете². Так, например, схожей концепции придерживается профессор Д.А. Ендовицкий. Исследуя модель постановки учетно-аналитических процедур бюджетирования, ученый предлагает на первом этапе определять цели и задачи организации [5]. Преимущество подобной постановки Д.А. Ендовицкий видит в том, что реализуется взаимосвязь между стратегическим планированием и бюджетированием [5, с.10].

¹ Профессор Гарифуллин К.М. данную проблему достаточно детально изучает в контексте управления затратами [3, с.225-229].

² Изучая литературу по управленческому учету можно заметить, что парадигма имеет развитие и в ином контексте, нежели в планировании на основе норм. Так, например, А. Апчерч, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар и другие ученые описывают способ бюджетирования «с нуля». Как и в обратном исчислении норм, основным его постулатом выступает независимость плановых уровней расходов от имевших место в прошлых периодах технико-организационных условий хозяйствования и связанных с ними предыдущих значений бюджетизируемых показателей. Соответственно все планово-контрольные расчеты ученые предлагают начинать с определения целей и расчета величин целевых показателей. Другой наглядный пример развития парадигмы обратного исчисления – введение в методологию бюджетирования контроля с прямой связью [1; 4; 9 и др.].

В практике предприятий можно наблюдать совмещение обоих подходов в одну процедуру, по характеру расчетов представляющую собой циклическое исчисление норм (как показано на рисунке 1).

Пользуясь представленной схемой, поясним содержание этапов циклического исчисления норм:

Этап 1. На основании применяемых организацией технологических и организационных методов ведения хозяйственного процесса рассчитываются и обосновываются хозяйственные нормы;

Этап 2. Нормы сводятся в интегральные планово-контрольные показатели;

Этап 3. Интегральные планово-контрольные показатели приводятся в соответствие с целями управляющей системы;

Этап 4. На основе скорректированных (целевых) интегральных показателей исчисляются и вменяются в ответственность исполнителей скорректированные хозяйственные нормы;

Этап 5. Отыскиваются и внедряются в практику новые рациональные технологические и организационные методы ведения хозяйственного процесса, позволяющие выполнять скорректированные нормы;

Этап 6. На основании новой технико-организационной базы исчисления и обоснования хозяйственных норм цикл повторяется.

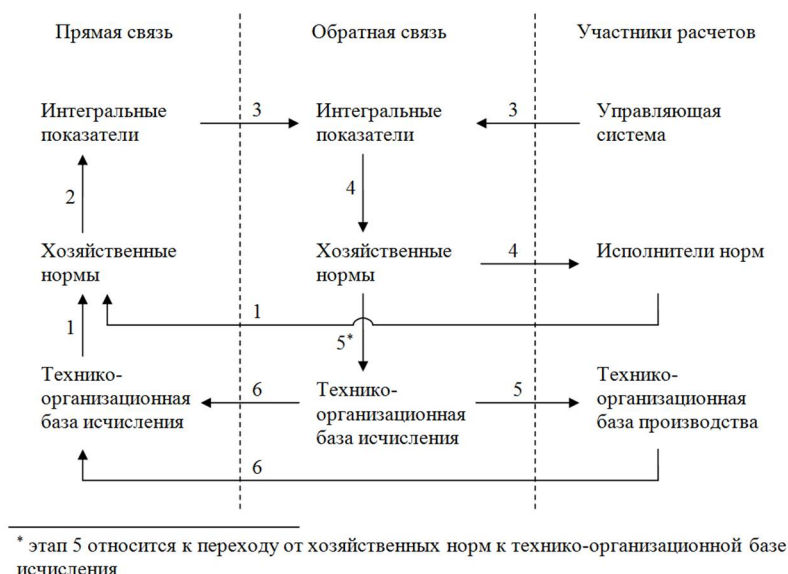


Рис. 1 Схема циклического исчисления норм

Обобщая вышесказанное, можно заключить, что два противоположных подхода расчетов норм являются совместимыми. Более того, их комплексное применение в общей процедуре планирования повышает эффективность бюджетирования. Наряду с этим остается проблемной постановка двух других компонентов контроллинга, непосредственно связанных с применением норм в учетно-аналитическом обеспечении бюджетирования: расчетов отклонений и интегральных целевых показателей.

Литература

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Бухалков М.И. Планирование на предприятии: Учебник / М.И. Бухалков – 3-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 2008.
3. Гарифуллин К.М. Управление затратами / К.М. Гарифуллин – Казань: Изд-во Казанского государственного финансово-экономического института, 2005.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебный комплекс для студентов вузов - 6-е изд. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
5. Ендовицкий Д.А. Учетно-аналитические процедуры на этапах бюджетирования деятельности фирмы / Д.А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика. – 2003. - №7(10). – С. 10-13.
6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. - М.: Экономистъ, 2003.
7. Смирнов К.А. Нормирование и рациональное использование материальных ресурсов: учебное пособие для вузов / К.А. Смирнов – М.: Высшая школа, 1990.
8. Хан Д. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. / Д. Хан, Х. Хунгенберг. Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2005.
9. Хорнгрен Ч. Управленческий учет, 10-е издание. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. - Пер. с англ. - СПб.: Питер, 2007.
10. Hiromoto T. Another hidden-Japanese Management Accounting. / T. Hiromoto // Harvard Business Review - 1988. - July-August.

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Сыроватский, Е.Ю., аспирант

кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет

Достижению высоких результатов финансово-хозяйственной деятельности отечественных предприятий способствует такой инвестиционный ресурс как амортизация. Однако, сложившаяся ситуация во внутренней среде российских предприятий позволяет констатировать о том, что используется оборудование с истекшим сроком полезного использования, подлежащее списанию. Поэтому, одной из ключевых задач управленческого аппарата является воздействие и регулирование амортизационных отчислений, с целью снижения издержек производства и росту производительности труда. Кроме того, такие отчисления воздействуют на структуру и состав основных фондов, успешность функционирования которых в организации на внутреннем и внешнем рынках

определяется рациональным техническим оснащением и качественным состоянием [2]. Данные обстоятельства позволяют обеспечить производство продукции в соответствии с потребностями покупателей и высокий уровень конкурентоспособности отечественных предприятий.

Исследованию различных амортизационных моделей, используемых руководством экономического субъекта, предшествует анализ научно-понятийного аппарата по данному направлению. Проанализируем сущность термина «Амортизация» с позиции различных источников (табл. 1).

Проанализировав трактовку термина «Амортизация» с позиции мнений отечественных и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета, автором была сформулирована собственная концепция обоснования понятийного аппарата. Рассмотренные суждения отражают сущность амортизации, однако не указывают на отдельную экономическую категорию и процесс восстановления основных фондов.

Таблица 1 Амортизация, износ, амортизационные отчисления и амортизационный фонд с позиции различных источников

Автор, источник	Обоснование термина	Комментарии
В.В. Буряковский [3]	постепенное возмещение затрат на их приобретение, изготовление или улучшение в пределах установленных норм амортизационных отчислений	Отсутствует указание на экономическую категорию и процесс
Н.А. Васильева [4]	постепенный перенос стоимости основных производственных фондов на вновь созданную продукцию	
Я.В. Соколов [5]	износ имущества и формирование фонда его реновации	
Артур Дикинсон, Элия Уатт Селле [6]	часть прибыли, не облагаемая налогом, т.е. резерв	
Н.Ф. Смирнов [7]	регулярные отчисления на образование специального резервного амортизационного фонда или капитала, из которого должны черпаться средства, необходимые для поддержания фабрично-заводского имущества в состоянии его производственной годности или для его восстановления	
Е.Е. Листопад [8]	стадия кругооборота основных средств	
Мнение автора	Экономическая категория, характеризующая абстрактный процесс, связанный с перенесением стоимости амортизируемых объектов на вновь изготавливаемый продукт посредством амортизационных отчислений	

Под амортизационными отчислениями следует понимать рассчитанную сумму, эквивалентную снаниваемой части объекта по определенному алгоритму, подлежащую отнесению на выбранные источники покрытия. В свою очередь, под амортизационным фондом понимается реально зарезервированная сумма денежных средств, накапливаемых на приобретение новых объектов взамен выбывших [1].

Не менее противоречивой является концепция отождествления терминов «Амортизация» и «Износ». Данному вопросу были посвящены научные труды теоретиков и практиков в области учета.

Дискуссии и суждения о слиянии двух трактовок отмечаются до 20 века, когда теоретики в области бухгалтерского учета не придавали особое значение их различию.

Отметим, что А.К. Рошаховский был одним из первых ученых, кто обозначил границу между амортизацией и износом основных средств [11]. По мнению Я.В.Соколова, исследования Рошаховского представляют собой результат многолетней полемики в научном обществе относительно природы и сущности амортизации.

Позднее, Е.Е. Листопад свидетельствует о том, что отличие износа от амортизации заключается в переносе объектом своей стоимости на стоимость создаваемого продукта. Д.В. Луговской констатирует, что данные понятия неправомерно рассматривать как взаимодополняющие элементы одной совокупности. В связи с этим, следует говорить о процессах амортизации и износа как о параллельных направлениях погашения стоимости [9]. А.А. Ефремова в статье «Экономические аспекты амортизации основных средств» отмечает, что амортизация характеризует стоимость объекта перенесенную на себестоимость готовой продукции и включенную в амортизационный капитал организации, а износ — потерянные первоначальные характеристики исследуемого объекта [10].

Рассмотренные позиции теоретиков и экспертов в области учета подчеркивают необходимость разграничения двух экономических категорий. Автор, проанализировав данные суждения, считает, что категория износа объектов является более сложной для восприятия и формирования соответствующей информации.

В классическом понимании износ объектов представляет собой изменение их естественных (физических, химических и механических) свойств в процессе эксплуатации и вследствие воздействия сил природы, а также частичную утрату ими потребительной стоимости в результате появления новых, более совершенных (дешевых) активов [1]. Данное обоснование понятия позволяет выделить три вида. Таковыми являются:

- физический;
- воздействие сил природы;
- моральный.

Первый вид проявляется в утрате объектом технико-эксплуатационных качеств и возникает в результате технологического использования амортизируемых объектов.

Воздействие сил природы следует рассматривать в качестве дополнительного фактора, воздействующего на степень физической изношенности объекта. Негативный результат воздействия данных сил может проявляться в таких причинах как: коррозия, влияние естественных условий, агрессивная среда и т.п.).

Третий вид износа включает в себя две формы и происходит независимо от их физического состояния объекта. Моральный износ первой формы представля-

ет собой обесценение объектов в результате повышения производительной силы труда. В другом случае, утрата первоначальной стоимости осуществляется посредством появления и изготовления более экономичных и совершенных объектов.

Несмотря на то обстоятельство, что износ первой формы не воздействует на нормы амортизационных отчислений, его появление оказывает влияние на функционирование экономического субъекта. Оно выражается в повышении себестоимости производства и воздействует на стоимость объектов в момент их продажи, уступки права собственности и переоценки.

Характеризуя моральный износ второй формы, необходимо отметить, что замену основных фондов следует осуществлять задолго до того, как физически они отживут свое время. Вторая форма износа, как и первая, оказывает влияние на стоимость объекта и, кроме того, на его срок службы. Приведенные пояснения позволяют сформулировать вывод о том, что наличие второй формы морального износа побуждает к возмещению авансированной стоимости в более короткие сроки, что и должно учитываться при определении норм амортизационных отчислений. В связи с тем, что последние зависят от срока функционирования амортизируемых объектов, их сумма, определяемая с учетом морального износа, должна быть выше тех норм, которые учитывают лишь физический износ [1].

Отечественная и международная практика бухгалтерского учета предлагает следующие методы начисления амортизации (табл. 2).

Таблица 2 Методы начисления амортизации

Наименование	Особенности	Результат
Ускоренный	Максимально быстрое возмещение затрат, связанных с приобретением основного средства [12]	Выравнивание общих эксплуатационных расходов и ускоренное возмещение затрат
Равномерный	процесс физического износа происходит единообразно в течении этого времени	амортизационные отчисления в первые годы соответствуют заключительному периоду, в котором активы менее эффективны и подлежат дополнительному ремонту и обслуживанию [18]
Производственный	Натуральный показатель объема продукции (работ) в отчетном периоде; соотношение первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта	накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы; остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю объема выпуска [15]

	основных средств [13]	
Замедленный	Сумма равная амортизационным отчислениям вкладывается в ценные бумаги или депонируется на отдельном счете	Формирование амортизационного фонда за счет амортизационных отчислений и полученного дохода в виде процентов на инвестиции или вклады

Представленные методы амортизационной политики выбираются руководством экономического субъекта в зависимости от таких факторов, как:

- степень соответствия способов начисления амортизации целям формирования финансовых результатов и составления финансовой отчетности организации;

- условий эксплуатации объектов основных фондов и их технических характеристик;

- степень использования объектов основных средств в хозяйственной деятельности организации.

С целью выбора наиболее предпочтительного способа начисления амортизации, представим их область применения, а также основные преимущества и недостатки (табл. 3).

Таблица 3 Преимущества и недостатки методов начисления амортизации

Метод	Преимущества	Недостатки	Область применения
1	2	3	4
Ускоренный	быстрое возмещение значительной части затрат и, как следствие, экономия времени; накопить достаточные средства для технического перевооружения и реконструкции производства, уменьшить налог на прибыль; поддерживать основные средства на высоком техническом уровне	завышение себестоимости и, следовательно, завышение цены реализации произведенной продукции	практика хозяйствования малых предприятий [16]
Равномерный	Равномерность поступлений отчислений в амортизационный фонд; стабильность и пропорциональность в отношении на себестоимость выпускаемой продукции;	снижение производительности и увеличение затрат на обслуживание не должны игнорироваться	одинаковый доход от эксплуатации объекта в течение всего периода и равномерное уменьшение его полезности

	простота и высокая точность расчетов	(если амортизируемая стоимость актива должна списываться равномерно); отсутствие учета морального износа основных фондов	
Производственный	простота расчета суммы амортизации; наличие связи между интенсивностью участия основных средств в производстве и суммой начисленной амортизации	неучет морального износа; сложность планирования на будущие периоды сумм начисляемой амортизации	износ основных средств напрямую связан с частотой их использования
Замедленный	постепенное накапливание денежных средств, необходимых для замены износившихся объектов без отвлечения текущих финансовых ресурсов	трудность определения выработки отдельных объектов основных средств	возможность заранее определить суммарную выработку объекта

Представленный анализ в таблице 3 позволяет сформулировать вывод о том, что способы начисления амортизации несовершенны, и помимо рассмотренных преимуществ не лишены недостатков. Обозначенные в последнем столбце области применения позволят управленческому аппарату экономического субъекта сориентироваться в принятии целесообразных и эффективных решений относительно разработки и утверждения амортизационной политики.

К 60-м годам прошлого столетия была выработана оптимальная для планово-централизованных методов управления модель учета амортизации, показатели которой использовались в управлении экономикой предприятия. Ее суть заключалась в том, что в учете параллельно другу формировались показатели износа и амортизационного фонда. Упрощенно указанную учетную процедуру можно представить в следующем виде:

1. Начисление амортизационного фонда (Дт 20,23,25,26 Кт «Амортизационный фонд»)

2. Параллельное резервирование денежных средств на сумму начисленной амортизации.

В результате указанных процедур осуществлялось создание полноценного денежного резерва для восстановления амортизируемых объектов.

Одновременно с этим на сумму начисленной амортизации дебетовался счет «Уставного фонда», являвшегося в тот период источником покрытия всего имуще-

ства предприятия, и кредитовался счет «Износ основных средств». При этом начисление износа таким порядком означало уменьшение реальной стоимости амортизируемых объектов [1].

В связи с тем, что первоначальная стоимость амортизируемых объектов отражалась в активе баланса, а суммы начисленного износа в источниках его формирования, данная модель учета амортизации представлялась наглядной.

Переход российской экономики к рыночным отношениям привнес значительные изменения в действующие подходы исчисления амортизации, что обусловлено появлением таких понятий, как: «решения собственников» и «коммерческая тайна». Кроме того, термины «износ» и «амортизационный фонд» были упразднены из практического применения.

На современном этапе функционирования бухгалтерского учета начисление амортизации ограничивается ее отражением по дебету производственных счетов (20,23,25,26) и Кт 02 «Амортизация» по соответствующим счетам.

Несмотря на гибкие и либеральные подходы к выбору амортизационной политики, действующие способы и методы начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета отличны. В соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [14] организации имеют право применять только два способа начисления амортизации: линейный и нелинейный. Для целей бухгалтерского учета данный перечень подходов представлен более обширно, что вызывает значительное усложнение и удорожание учетного процесса, а также необходимость адаптации метода для целей налогового учета.

Необходимо отметить, что действующая система бухгалтерского учета пренебрегает процессом резервирования денежных средств для восстановления амортизируемых объектов. Данное обстоятельство способствует недостоверному отражению амортизационных сумм на соответствующих счетах. В целом, ключевой задачей системы является выявление финансового результата, базирующегося на принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности [1].

Автор считает, что отражение в бухгалтерском балансе остаточной стоимости амортизируемого объекта вуалирует степень его изношенности и не позволяет управленческому аппарату организации с достаточной степенью надежности извлекать информацию об источниках обновления и пополнения основных фондов.

Для целей управленческого учета получение данных сведений будет способствовать устойчивому и непрерывному функционированию организации на рынке. Для достижения обозначенной перспективы руководству экономического субъекта следует рекомендовать создание эффективной амортизационной политики.

Проанализировав основные концептуальные основы такой политики, автор полагает, что для целей внутреннего учета следует ввести термин «резервирования денежных средств под суммы начисленной амортизации», что приведет к возвращению первоначального смысла амортизационного фонда.

При этом резервирование таких средств под суммы начисленной амортизации может осуществляться по самым разным направлениям. Проведенные

практические исследования позволяют констатировать о том, что наиболее оптимальным вариантом резервирования, являются финансовые вложения в высоко ликвидные денежные инструменты [1].

В заключении, следует еще раз акцентировать внимание на актуальность разработки и утверждения амортизационной политики для целей управленческого учета. Разработка такой политики должна быть комплексной и охватывать такие вопросы, как:

- обновление внеоборотных активов;
- формирование и использование амортизационных ресурсов по назначению.

Следовательно, для освещения подобных аспектов, задачами амортизационной политики выступают: определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов, оценка и переоценка амортизируемого имущества, обеспечение целевого использования амортизационных отчислений, выбор и обоснование методов начисления амортизации, определение необходимого объема обновления внеоборотных активов, предотвращение чрезмерного физического и морального износа амортизируемого имущества, выбор наиболее эффективных форм воспроизводства основных средств, оптимизация налоговых платежей предприятия, совершенствование видовой, технологической и возрастной структуры основных фондов и т.д.

Таким образом, выбранные управленческим аппаратом способы начисления амортизации способствуют формированию амортизационного фонда предприятия, а, следовательно, воздействует на формирование финансовой стратегии в целом. В связи с этим, выбор рационального и эффективного способа начисления амортизации является ключевым аспектом разработки амортизационной политики.

Список используемых источников

1. Нечитайло, А.И. Показатели амортизации в управлении предприятием // Труды кафедры Экономики и менеджмента (выпуск 3) РГГМУ - СПб.: Изд-во РГГМУ, 2006. - с.84 - 88
2. Панферова, Т.Н. Методы формирования амортизационной политики организаций [Текст] / Т.Н. Панферова; автореф. канд эк.наук, Санкт-Петербург, 2009.
3. Буряковский, В. В. Финансы предприятий // [Электронный ресурс]: / В.В. Буряковский; URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/1/r5/#4>
4. Васильева, Н.А. Экономика предприятия [Текст] / Н.А.Васильева. – М.: ЮрайП-Издат. – 2007. с. 191.
5. Соколов, Я. В. Основные средства: их учет, износ и амортизация [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов; журнал "БУХ.1С", URL: http://saldo.ru/article.ru.html?pub_id=9331
6. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
7. Смирнов Н.Ф. Вопросы амортизации имущества [Текст] / Н.Ф. Смирнов; журнал «Счетоводство» № 6, - 2008.

8. Листопад, Е.Е. Методика раздельного отражения процесса износа и амортизации основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] / Е.Е. Листопад; Управление экономическими системами (Электронный научный журнал от 26.04.2013), URL: <http://www.uecs.ru/uecs-52-522013/item/2109-2013-04-26-09-26-38>

9. Луговской, Д.В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики [Текст] / Д.В. Луговской // «Все для бухгалтера» №9. – 2009.

10. Ефремова, А.А. Экономические аспекты амортизации основных средств [Электронный ресурс] / А.А. Ефремова // Справочник экономиста № 3. – 2003, URL: http://www.profiz.ru/se/3_03/847/.

11. Соколов, Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] // Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 400 с.

12. Голощанов, А.Д. Учетные модели начисления амортизации основных средств [Текст] / А.Д. Голощанов : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 : Санкт-Петербург, 2004.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Министерства финансов от 30.03.2001 № 26н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н).

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 № 114н // Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 3. – с. 83 – 88.

16) Попова, Л.В. Сравнительный анализ методов начисления амортизации [Электронный ресурс] / Л.В. Попова, О.С. Коноваленкова // Управленческий учет № 4. – 2006, URL: <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=26242>

17) Ефремова, А.А. Отдельные проблемы учета основных средств / [Текст] / А.А. Ефремова // Главбух. - 2001. - №10. - с.15-16.

18) Линейная амортизация «Элементы финансового и инвестиционного анализа» [Электронный ресурс] URL: <http://investment-analysis.ru/metodFC2/linear-depreciation.html>.

ВИДЫ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ

И.А. Гесь

Группа «Учет, анализ и аудит в отраслях экономики»

Направление «Экономика» СПбГЭУ

Руководитель: д.э.н., профессор Т.М. Конопляник

В соответствии с рекомендациями письма Минфина России от **20.08.2012 № 02-07-10/3259** подведомственные федеральные бюджетные учреждения обязательно включаются в планы контрольной деятельности в части контроля за финансово-хозяйственной деятельностью. Акцент проверок при этом делается на достоверности, полноте и точности бухгалтерской отчетности. Для усиления контроля за нарушителями могут быть применены дополнительные виды проверок Росфиннадзора. Выделяют следующие виды проверок.

Плановые проверки

Сведения о предстоящей ревизии (проверке) можно получить, ознакомившись с Планом контрольной работы Росфиннадзора на соответствующий год. Информация оперативно размещается на официальных сайтах службы.

Территориальные органы Росфиннадзора субъектов РФ не все имеют официальный сайт или средства для обновления информации. В этом случае можно воспользоваться сайтом www.rosfinnadzor.ru. Пункт 39 Регламента предписывает отправлять в центральный аппарат Росфиннадзора *копию Плана в срок не позднее трех дней после его утверждения* руководителем территориального органа.

Как правило, нескольких дней достаточно, чтобы подготовиться к проверке и:

- ✓ проверить наличие необходимой документации (например, сделать запрос в архив);
- ✓ посмотреть операции за предыдущие периоды и все проверить;
- ✓ позаботиться о размещении ревизоров;
- ✓ продумать систему взаимодействия, в т. ч. определить должностных лиц организации, которые будут работать с ревизорами по отдельным направлениям деятельности.

Для того чтобы лучше подготовиться, можно заранее попросить для ознакомления программу ревизии.

Внеплановые проверки

Росфиннадзор может проводить внеплановые проверки в соответствии с пунктом 42 Регламента на основании:

- ✓ поручения руководителя Росфиннадзора (территориального органа);
- ✓ поручения или обращения Аппарата Правительства РФ, Администрации Президента РФ, Минфина России, Генеральной прокуратуры или иных правоохранительных органов федерального уровня;
- ✓ проведения встречной ревизии (проверки).

Пункт 60 Регламента предусматривает внесение изменений в порядок утверждения программ ревизий (проверок), проводимых по обращениям (требованиям) правоохранительных органов. Указанные программы должны быть согласованы с лицом, которое направило обращение (требование) о назначении проверки.

Подвид плановой (внеплановой) проверки

Пункт 125 Регламента предусматривает, что контроль за ходом реализации материалов ревизии (проверки) может быть осуществлен в т. ч. и путем проведения плановой (внеплановой) проверки устранения ранее выявленных нарушений. Назначение и проведение таких проверок не отличаются от обычных.

Повторная проверка

Согласно пункту 9 Регламента *«вновь открывшиеся обстоятельства»* не являются основанием для повторной ревизии (проверки). Повторные контрольные мероприятия необходимы для надзора за деятельностью территори-

альных органов Росфиннадзора. Проверки отразятся и на объектах проверки, т. к. результаты являются основанием для пересмотра или отмены решений, принятых по результатам предыдущей ревизии (проверки).

Проводить такие проверки может только вышестоящий орган и при поручении Министра финансов России или руководителя Росфиннадзора. Назначение и проведение повторной ревизии (проверки) осуществляется в установленном Регламентом порядке.

Удостоверение на проверку

Датой начала ревизии (проверки) считается дата предъявления руководителем ревизионной группы удостоверения на проведение ревизии (проверки) руководителю проверяемой организации (п. 71 Регламента).

Способы проверки

Контрольные действия в соответствии с пунктом 83 Регламента **проводятся двумя способами**:

✓ **сплошным** (вся совокупность финансовых и хозяйственных операций);

✓ **выборочным** (часть финансово-хозяйственных операций).

При выборе способа ревизии исходят из содержания программы ревизии (проверки), объема финансовых и хозяйственных операций, состояния бухгалтерского учета, срока ревизии (проверки) в проверяемой организации.

Обязательный контроль Росфиннадзором отменен.

Подтверждение результатов ревизии (проверки)

Согласно пункту 102 Регламента документы и материалы, подтверждающие результаты ревизии (проверки), должны быть приложены к акту ревизии (проверки), акту встречной проверки. Так же могут быть и в электронной форме.

Сроки и даты

Длительность проверки составляет 45 дней (п. 70 Регламента), продление возможно на срок **не более 30 дней**.

Продление ревизии (проверки)

Продление срока проведения ревизии на основе мотивированного представления руководителя ревизионной группы возможно **не более чем на 30 дней** (п. 73 Регламента). Условия продления:

✓ продлить ревизию (проверку) может не только лицо, ее назначившее, но и любое другое уполномоченное лицо;

✓ четко обозначен срок (три дня), в течение которого руководитель ревизионной группы доводит до сведения руководителя проверяемой организации решение о продлении проверки.

Список источников

1. <http://economy-ru.com/kontrol-reviziya/reviziya-kontrol-obyazatelstv-23982.html> Лубков А. Контроль и ревизия// Сайт www.economy-ru.com

УЧЕНИЕ О ПРОФЕССИОНАЛЬНОМ СУЖДЕНИИ БУХГАЛТЕРА

Вячеслав Ярославович Соколов

д.э.н. профессор

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Учение о профессиональном суждении как основе новой бухгалтерии – одно из ключевых в наследии профессора Соколова, рассматривавшего его как альтернативу традиционной парадигме учета³. Профессиональное суждение бухгалтера представляет собой решение

профессиональных вопросов путем приложения априорных знаний к наблюдаемым фактам хозяйственной жизни. Профессиональными суждениями являются оценки, способы отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности. Часть таких решений стандартизирована, поэтому и сами стандарты, и их применение на практике суть результаты профессионального суждения. Будучи результатом соединения априорных знаний (правил, принципов) и опыта профессиональное суждение, как показал И.Кант (1724-1804) является источником нового знания. Это знание сообщается пользователю бухгалтерской информации: читателю отчетности, аналитику, руководству, обществу. Оно имеет смысл, только в том случае, если пользователь готов его принять. Следовательно, профессиональное суждение бухгалтера результат взаимодействия трех факторов: 1) аперцепции пользователя, 2) априорных знаний бухгалтера как правило оформленных некоторую законодательную систему стандартов или правил, в качестве каковой они и усвоены, выучены бухгалтером; и 3) повседневным опытом бухгалтера, каковым выступает сама хозяйственная жизнь.

Профессиональное суждение окажется эффективным только в том случае, если будет нейтрально к этим факторам, сила воздействия которых взаимно компенсируется. Равноудаленность суждения от воздействия на него указанных выше факторов можно изобразить графически.

³ Соколов Я.В., ТерентьеваТ.О.Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века //Бухгалтерский учет, 2001, №12, С.53-57; Соколов Я.В.Профессиональное суждение бухгалтера - весь смысл МСФО; Юрист и бухгалтер, 2004, №2, С.14-15; Соколов Я.В. Профессональное решение – новый инструмент современной бухгалтерии //Бухгалтерский учет, №21, 2005 г., С.45-47

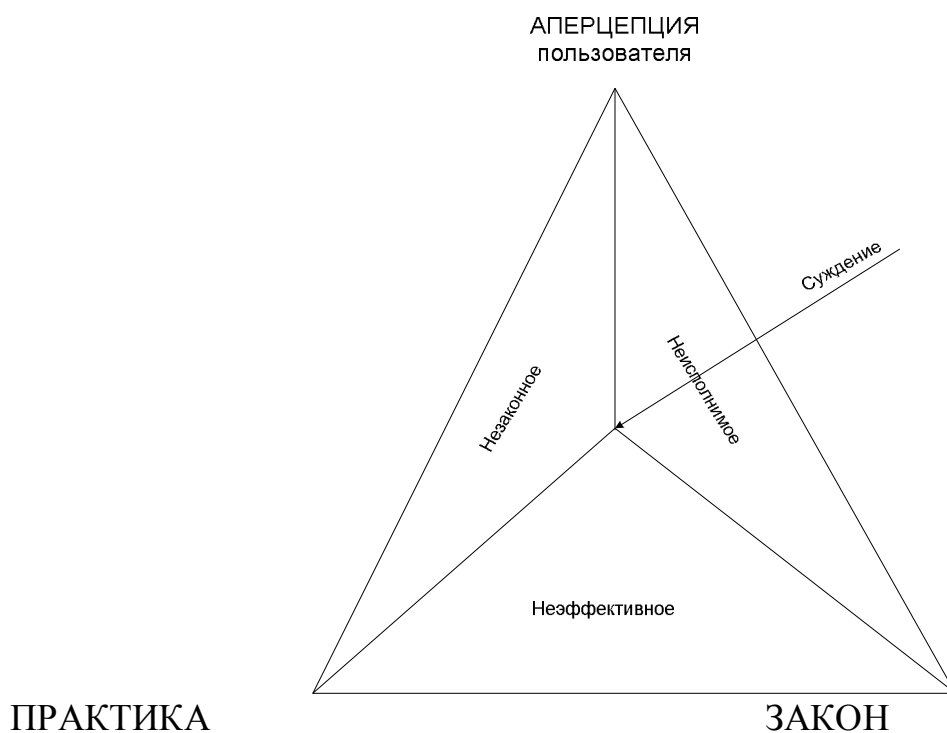


Рис. 4.1

Суждения в существенной степени игнорирующие требования законодательства – незаконны. Суждения, не учитывающие в должной степени опыт, возможности учета – неисполнимы. Суждения, несвязанные с потребностями и представлениями пользователя неэффективны, поскольку не востребованы.

Например, незаконна капитализация или декапитализация капитала до его регистрации, так как противоречит требованиям нормативных актов⁴. Неэффективно составление месячной отчетности, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете, но не требуемой официальными органами, или отчетности по сегментам для неконсолидированной отчетности, требуемое ПБУ 12/2010. Неисполнимы правила учета деловой репутации (ПБУ 14/2007), так как на практике продажа предприятий отдельно от продажи юридического лица (продажа имущественного комплекса) не встречается.

Для устранения негативного влияния факторов профессионального суждения следовать постулатам опытного мышления сформулированным Кантом:

1. Что согласуется с формальными условиями опыта, то возможно;
2. Что находится в согласии с материальными условиями опыта, то действительно
3. Чего связь с действительностью определена по всеобщим условиям опыта, то необходимо⁵.

Бухгалтерское суждение также есть сочетание требований законодательства (формальные условия), практики учета, опыта бухгалтера (материальные условия) и апперцепции пользователей (универсальное условие). Игнорирова-

⁴ Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ. Приказ МФ РФ от 29.07.98 №34н, п. 67

⁵ Кант: pro et contra / сост. А.И. Абрамов, В.А. Жучков. - СПб.:РХГИ, 2005, с.177

ние одного из них делает суждение или незаконным (формально невозможным), невыполнимым (материально или физически невозможным) или неэффективным (ненужным). Правильный выбор сочетания факторов достигается неуклонным следованием требованиям этики. Действие данных факторов не только должно быть честно признано и осознано, но и выбор между ними должен производиться только на основе категорического императива. Он лежит в основе деятельности бухгалтера. Измена ему не может быть компенсирована никакими достижениями теории или требованиями закона. Он разрушает мост между бухгалтером и пользователем его информации. При вынесении профессионального суждения бухгалтер должен следовать правилу Сенеки, которое Кант избрал эпиграфом: «Двигаться не тем путем, по которому идут все, а тем по которому должно идти»⁶

ПРИЗНАНИЕ ВНУТРЕННЕ СОЗДАННОЙ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ

*Гершишев Сосланбек Фиделевич
магистрант 1 года обучения
кафедры бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургского государственного
экономического университета*

Деловая репутация (гудвилл) является нематериальным активом предприятия и определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения). Правила отражения деловой репутации предприятия в отечественном бухгалтерском учете определяются в разделе 8 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Для того чтобы признать деловую репутацию предприятия в составе нематериальных активов приобретаемое предприятие должно перестать быть самостоятельным юридическим лицом, а сам нематериальный актив возникает у организации-покупателя.

После осуществления сделки купли-продажи предприятия в бухгалтерском учете деловая репутация отражается отдельно и порядок признания ее в учете зависит от того, положительна она или отрицательна.

В ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» положительная деловая репутация рассматривается в качестве надбавки к цене, уплачиваемой покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, такими как престижа предприятия, взаимоотношений с клиентами, местонахождения, номенклатуры производимой продукции и т. д. Приобретенная деловая репутация предприятия подлежит равномерной амортизации в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

⁶Эпиграф к работе Канта «Мысли об истинной оценке живых сил» (цит. Гулыга А.В. Кант. - 4-е изд. Испр. и доп. – М.: Молодая гвардия, 2005, с. 19)

Отрицательная деловая репутация предприятия рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю предприятия в связи с отсутствием постоянных покупателей, низким качеством продукции, плохим маркетингом и т.п. Отрицательная деловая репутация негативно влияет на стоимость предприятия, поскольку при сопоставимой величине активов продавать продукцию такому предприятию будет сложнее, чем предприятию, обладающему положительной или нулевой деловой репутацией.

ПБУ 14/2007 предписывает амортизировать положительную деловую репутацию предприятия. Оценка деловой репутации в бухгалтерском учете может быть определена только после осуществления сделки купли-продажи предприятия. Деловая репутация предприятия определяется как цена покупки предприятия за минусом стоимости его чистых активов. В дальнейшем эта сумма амортизируется. Отрицательная же деловая репутация в полной сумме относится на увеличение прочих доходов предприятия.

Нормы российских бухгалтерских стандартов в отношении учета деловой репутации приближены к нормам международных стандартов финансовой отчетности. Так МСФО (IAS) 22 «Объединение компаний» также рекомендует рассчитывать деловую репутацию в виде разницы между затратами на приобретение (инвестициями) и долей инвестора в справедливой стоимости идентифицируемых приобретаемых активов и обязательств на дату приобретения предприятия.

Потребность в оценке деловой репутации может возникнуть в самых разных ситуациях. Обычно деловую репутацию оценивают перед продажей предприятия – для того чтобы обосновать потенциальному покупателю цену этого предприятия. Однако деловая репутация появляется не в момент купли-продажи предприятия, а гораздо раньше – в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Деловая репутация показывает эффект синергии, который можно определить как получение предприятием добавленной экономической стоимости, созданной в результате покупки других компаний и может выражаться в сокращении транзакционных издержек, сокращении удельных постоянных и совокупных переменных затрат, увеличении собственного капитала вследствие повышения курса акций объединяющихся компаний, снижении расходов, благодаря минимизации налогообложения и т.д.

Таким образом, деловая репутация предприятия нарабатывается на протяжении всего времени его существования, а фактически оценить ее стоимость возможно лишь в момент продажи предприятия. Но возникают моменты, когда необходимо знать, хотя бы приблизительно, величину стоимости деловой репутации на текущий момент, чтобы привлечь инвесторов. Также необходимо знать эти величины на разных этапах развития предприятия, чтобы анализировать и контролировать рост деловой репутации, так как снижение ее, потеря деловой репутации неизбежно приведет к поглощению или разорению.

В составе деловой репутации предприятия можно выделить два основных компонента: внутренне созданный и приобретенный гудвилл. Первый компонент отражает существующий синергетический эффект предприятия, второй – ожидаемый.

Необходимость стоимостной оценки внутренней деловой репутации возникает при определении маркетинговой компании, прогнозировании эффективности инвестиций, а также при управлении организацией, которое направлено на увеличение ее стоимости. В нормальных условиях функционирования предприятие должно обладать положительной внутренне созданной деловой репутацией, иначе, оно будет поглощено с целью продажи ее имущества по частям. Наличие отрицательного значения внутренне созданной деловой репутации предприятия означает, что рыночная оценка его имущества превосходит цену, по которой оценивает предприятие рынок. Это является сигналом собственникам предприятия о том, что оно может стать легкой мишенью для недружелюбного поглощения.

Одной из возможностей бухгалтерского признания внутренне созданной деловой репутации является предложенный А.Е. Ивановым подход к рассмотрению ее в качестве условного актива компании, что позволяет раскрывать информацию о ее наличии и изменении в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. Состоится или нет продажа предприятия – событие, не контролируемое предприятием в полной мере, то есть деловая репутация, имеющаяся у этого предприятия, есть условный актив. Информация о его наличии может быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Такая информация является официальной и публичной, а, следовательно, чем выше деловая репутация компании, тем привлекательнее она для инвесторов и менее привлекательна для поглощения, с целью продажи активов.

Оценка деловой репутации компании - сложная процедура, в практике оценки бизнеса осуществляемая различными методами, как правило, основывающимися на механизме капитализации прибыли. К наиболее распространенным методам оценки деловой репутации компании относятся метод определения деловой репутации на основании показателя деловой активности и метод избыточных прибылей.

При использовании первого метода оценка деловой репутации компании ставится в зависимость от некоторого показателя деловой активности (например, прибыли или выручки от продаж) и мультипликатора, определяемого на основе статистических показателей развития вида экономической деятельности и экономики в целом и корректируемого с учетом специфики деятельности компании.

При использовании второго метода для оценки деловой репутации компании определяется разница между ожидаемой прибылью компании при существующем объеме активов, оцененной путем экстраполяции данных прошлых лет, и величиной прибыли компании, оцененной исходя из средней рентабельности собственного капитала по виду экономической деятельности. Для этого определяется разница между чистыми дисконтированными денежными потоками.

Кроме перечисленных методов оценки деловой репутации компании, используются и другие, основанные на методологии доходного, затратного и сравнительного подходов к оценке бизнеса, имеющие свои достоинства и недостатки и применяющиеся как самостоятельно, так и в совокупности с методами, основанными на механизме капитализации прибыли, - для уточнения оценки, полученной с использованием последних.

Одним из видимых недостатков подхода, изложенного в действующем российском Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) с точки зрения бухгалтерского учета является его искусственная суженность, возникшая, из-за нарушения раскрываемого в Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008) требования приоритета содержания перед формой, означающего отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования. Выражается это в том, что деловая репутация признается в бухгалтерском учете только при продаже предприятия как имущественного комплекса, а при поглощении посредством покупки долей в уставном капитале юридического лица (что происходит значительно чаще в силу ряда налоговых причин) деловой репутации с точки зрения ПБУ 14/2007 не возникает. Между тем экономическая сущность этих процессов одинакова: покупатель приобретает контроль над приобретенной компанией, различно лишь юридическое оформление сделки. Кроме того, исторические оценки активов и обязательств, часто применяющиеся в отечественном бухгалтерском учете (первоначальная стоимость внеоборотных активов, фактическая себестоимость приобретения материально-производственных запасов и т.д.), приводят к тому, что деловая репутация, оцененная по правилам ПБУ 14/2007, отражает не только ожидания покупателя относительно будущих синергетических эффектов, но еще и степень недооцененности активов поглощаемого предприятия в бухгалтерском учете.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) придерживаются, на первый взгляд, близкого к отечественному подхода: согласно МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнеса" деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, представляет собой выплату, производимую организацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. При этом согласно МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" внутренне созданная деловая репутация не подлежит признанию в качестве актива.

В трактовке МСФО (IFRS) 3 требование приоритета содержания перед формой не нарушается, к тому же здесь оценка деловой репутации предполагает вычитание из стоимости приобретаемой компании стоимости всех ее активов и обязательств, оцененных не по исторической, а по справедливой стоимости. Однако оба бухгалтерских подхода некорректны с точки зрения экономической сущности деловой репутации компании. Дело в том, что нельзя разделять внутренне созданную деловую репутацию и деловую репутацию, возникшую при объединении предприятий, так как синергетические эффекты, приводящие к образованию деловой репутации, не всегда связаны с интеграционным процес-

сом. Многие синергетические эффекты присущи поглощаемому предприятию до момента его поглощения. Например, деловые связи менеджмента предприятия, престиж и узнаваемость торговой марки, высокоэффективные технологии производства и управления делают компанию более интересной для поглощения, чем компании-аналоги с похожей стоимостью активов. Деловая репутация, признаваемая в бухгалтерском учете в момент осуществления интеграционной сделки, в большей части может состоять из оценки именно этих синергизмов и лишь частично представлять собой оценку ожиданий инвесторов относительно будущих синергетических эффектов объединившихся компаний.

Несмотря на кажущуюся однозначность трактовки отражения деловой репутации в учете, действующие стандарты, содержат инструментарий для отражения внутренне созданной деловой репутации в учете, позволяющий проявлять синергетический эффект компании. Анализ российских и международных бухгалтерских стандартов позволил сделать вывод о том, что внутренне созданная положительная деловая репутация как по своей экономической сущности, так и по формальным признакам является не чем иным, как условным активом, отражать факт существования, характер и оценочное значение которого в определенных случаях есть прямая обязанность компании, закрепленная в этих стандартах.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010) условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" определяет условный актив как возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании.

Существование у организации такого нематериального актива как деловая репутация возникает в результате прошлых событий (деятельности организации за прошедшие отчетные периоды) и зависит от наступления или ненаступления события продажи предприятия, которое полностью предприятием не контролируется (предприятие, например, может стать объектом недружественного поглощения, на которое повлиять не в силах). Этот тезис косвенно подтверждается и п. 32 МСФО (IAS) 37, согласно которому условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод на предприятие. Таким образом, в соответствии с действующими бухгалтерскими стандартами внутренне созданная деловая репутация является условным активом, и информация о его характере и оценочном значении не отражается в бухгалтерском учете, но в определенных случаях может раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Согласно п. 27 ПБУ 8/2010 в случае, если поступление экономических

выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. При этом российский стандарт каких-либо требований к оценке вероятности поступления экономических выгод в этой ситуации не выдвигает. Так как по конкретному вопросу в отечественных нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то в соответствии с п.7 ПБУ 1/2008 при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из требований МСФО.

Пункт 34 МСФО (IAS) 37 также говорит о том, что информация об условном активе должна раскрываться, когда вероятным является поступление экономических выгод. Оценка вероятности поступления экономических выгод, т.е. формирование гипотезы развития неопределенности, согласно п. 38 МСФО (IAS) 37, является предметом профессионального суждения руководства предприятия, дополненного практикой аналогичных операций и в некоторых случаях заключениями независимых экспертов. То же самое относится и к расчетной оценке условного актива.

Согласно п. 35 МСФО (IAS) 37 оценка условных активов должна постоянно пересматриваться для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически бесспорным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал вероятным, предприятие раскрывает в финансовой отчетности условный актив. При этом приводится краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетная оценка их влияния на финансовые показатели (п. 89 МСФО (IAS) 37).

Отдельной статьи отчетности для условных активов не предусмотрено ни российскими, ни международными стандартами, поэтому такая информация должна раскрываться в пояснительной записке к финансовой отчетности. Расчетная оценка такого условного актива могла бы производиться с применением доходного подхода к оценке бизнеса, т.е. путем определения дисконтированного денежного потока, генерируемого компанией, и вычета из этой суммы стоимости чистых активов компании.

Список использованной литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утверждено Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.
2. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.
3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждено Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н.

4. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 22 «Объединение компаний».

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы».

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и активы».

8. Иванов, А.Е. Анализ современных методов оценки деловой репутации/А.Е. Иванов, Е.М. Матвийшина//Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. №21, 2009. -С. 16-21.

9. Иванов, А.Е. Внутренне созданная деловая репутация компании как условный актив/А.Е. Иванов//Международный бухгалтерский учет. -2012. -№ 26 (224). – С. 28-33.

ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЛИЗИНГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Самосудов Максим Владимирович
аспирант СПбГЭУ*

Если попытаться найти первые упоминания о деловых отношениях, имеющих признаки лизинга, то необходимо вернуться в далекое прошлое. Примерно к 2000 году до н.э. Именно к этому времени относятся договоры аренды, найденные археологами на месте шумерского города УР. В них зафиксирован факт передачи в пользование земли, водоемов и кроме того прочего сельскохозяйственного оборудования, что является явным признаком лизинговых отношений.

Лизинг в том виде, в котором мы привыкли его видеть начал формироваться с середины прошлого века и был связан с долгосрочной сдачей автомобилей в аренду. Само же понятие лизинг – аренда, было впервые применено компанией BELL, которая стремясь сохранить свои технологии не стала продавать свои телефонные аппараты, а решила сдавать их в аренду.

Поначалу лизинговые компании были лишь подразделениями фирм, производивших оборудование, которое сдавалось в лизинг. В основном это были автомобильные компании. Однако по мере развития лизинговые компании приобретали все большую самостоятельность и вскоре стали работать как отдельные структурные подразделения.

Чем сейчас привлекает лизинг, несмотря на то, что существует огромное количество кредитных продуктов

Лизинг позволяет, как юридическим и физическим лицам приобрести любое движимое или недвижимое имущество, необходимое для осуществление предпринимательской деятельности без привлечения кредитных средств. Ис-

ключением являются земельные участки и другие природные объекты, передача в лизинг которых ограничена федеральным законом.

По окончании действия договора лизинга и оплаты всей суммы лизинговых платежей имущество переходит в собственность лизингополучателя. Во время действия договора предмет лизинга является собственностью лизинговой компании, а платежи осуществляются ежемесячно в соответствии с графиком равными либо убывающими суммами.

Преимущество лизинга.

Ускоренная амортизация оборудования, приобретенного в лизинг. Лизингополучатель учитывает лизинговые платежи в состав своих затрат, тем самым уменьшая налогооблагаемую базу. А также начисленный НДС с сумм лизинговых платежей будет предъявляться к вычету.

Большинство лизинговых компаний предлагают следующий спектр услуг:

- 1) Лизинг оборудования
- 2) Лизинг спецтехники
- 3) Лизинг автотранспортных средств
- 4) Лизинг недвижимого имущества
- 5) Лизинг автотранспортных средств физическим лицам (с 2011 года)

Условия договора лизинга:

- 1) В среднем сроки лизинговых договоров варьируются от 1 до 5 лет.
- 2) Сумма первоначального платежа составляет от 10% до 30% от стоимости имущества.
- 3) График лизинговых платежей может быть равномерный либо убывающий
- 4) Предмет лизинга может учитываться как на балансе лизинговой компании, так и на балансе лизингополучателя.

Отдельно хотелось бы сказать пару слов о лизинге автотранспортных средств физическим лицам, коммерческого транспорта и спецтехники. Данный вид лизинга стал возможным с 2011 года в связи с изменениями в законодательстве о лизинговой деятельности. Именно этот вид деятельности позволяет при минимальном пакете документов приобрести любое автотранспортное средство или спецтехнику физическим лицам. Данный вид лизинга является в определенной степени является альтернативой классическому автокредиту.

Существенным отличием лизинга от автокредита является то, что на время действия договора автотранспортное средство будет являться собственностью лизинговой компании, но по окончании срока действия договора перейдет в собственность лизингополучателя.

Если с легковым транспортом все понятно, то казалось бы зачем физическому лицу нужен трактор или большегрузный автомобиль? Но как показывает практика спецтехника пользуется высоким спросом как предмет лизинга. Это объясняется тем, что последнее время строительные и подрядные компании, использующие в своей деятельности спецтехнику, все чаще приобретают ее в аренду у частных лиц в том числе с оказанием услуг по управлению и техниче-

скому обслуживанию. Использование фрахтование спец техники, компании экономят на следующих затратах:

1) Затраты, связанные с приобретением спецтехники, технического оборудования

2) Налог на транспорт

3) Налог на имущество

В свою очередь владелец спецтехники получает не только высокую заработную плату, но и платежи от сдачи в аренду, часть из которых идет на погашение лизинговых платежей. Таким образом выгода очевидна для всех (лизинговой компании, частному лицу и компании, арендующей спецтехнику).

Если детально рассматривать экономики развитых стран, то можно заметить тенденцию в развитии лизинговых операций. Все больше и больше стран применяют лизинг с целью обновления и оздоровления материальной базы. Так как своему рождению как мощного финансового инструмента лизинг обязан США, то не удивительно что на сегодняшний день половина объема лизинговых операций сосредоточена именно в этой стране. Не малую роль в данной ситуации играет и законодательство США, которое предоставляет существенные налоговые и инвестиционные льготы в сфере лизинга.

Что же касается отечественного рынка, то несмотря на хороший динамику за последние 5 лет в 2013 году рынок лизинга (заключения новых сделок) снизился на 17% по сравнению с 2012 годом. Падение в основном обуславливается существенным снижением в сфере железнодорожных перевозок. В частности, изменение логистических схем, повышение доли использования авиа и автотранспорта. Смягчил падение рост авиа лизинга.

Сегодняшние изменения происходят на фоне падения инвестиционной активности участников рынка. По данным Росстата с конца 2012 года в России наблюдается снижение темпов экономического роста, что сильно повлияло на ожидания компаний. Многие фирмы пытаются оптимизировать уже имеющиеся у них контракты и предложения, и только начинают разрабатывают качественно новые продукты для привлечения новых клиентов.

Как следствие вышеописанных действий в России наблюдается диверсификация бизнеса крупных компаний. Под данным термином понимается переориентация части деятельности лизинговой организации с сотрудничества исключительно с крупными клиентами на работу с малым и средним бизнесом (сегмент «розницы»).

В целом можно сделать вывод, что несмотря на сложившуюся экономическую ситуацию в нашей стране, лизинг продолжает активно развиваться. Постоянно происходит усовершенствование предлагаемого продукта. Заметно увеличивается конкуренция в разных сферах лизинга, что влечет за собой организацию прозрачного рынка и установление стабильной и конкурентной цены.

Список источников:

1) Конвенция УНИДРУА «О международном финансовом лизинге» (заключена в Оттаве 28.05.88)

- 2) Федеральный закон от 08.02.98 №16-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Конвенции УНИДРУА «О международном финансовом лизинге»
- 3) Федеральный закон от 29.10.98 №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»
- 4) Белов А.П. Финансовый лизинг во внешней торговле //Право и экономика, 1996.-№5-6. С.43-49.
- 5) Иванов А.А. Договор финансовой аренды (лизинга). М.: Проспект, 2001
- 6) Информационный портал <http://www.raexpert.ru/>

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ

Тимофеева О.В. - к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета
Гершишев С.Ф. - магистрант 1 года обучения кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

В связи с развитием рыночных отношений в отечественной практике деловая репутация компании может стать одним из важнейших элементов аудита нематериальных активов. Интерес владельцев отечественных компаний к деловой репутации и репутационному менеджменту можно объяснить растущей ориентацией на акционерную стоимость, а также желанием задействовать все возможные инструменты для повышения стоимости бизнеса.

В настоящее время существует достаточно ограниченное количество исследовательских компаний, имеющих признанные методологические подходы, позволяющие оценить удельный вес репутации в общей стоимости активов организации. И ни одна из этих компаний пока широко не представлена в России. При этом в России крепнет практика проведения ежегодных исследований деловой репутации (репутационных аудитов), позволяющих строить коммуникационные кампании по развитию корпоративной репутации.

Задачи аудита деловой репутации - определить направления для улучшения репутации, своевременно выявить репутационные риски и избежать их. Подобные исследования ложатся в основу перспективных коммуникационных планов PR-службы. Кроме обеспечения текущей деятельности существуют особые ситуации, когда становится необходимым проведение оценки деловой репутации (репутационного аудита):

- Если предприятие покупается как имущественный комплекс;
- При операциях слияния и поглощения;

- При составлении отчетности в соответствии с МСФО;
- При нанесении существенного ущерба деловой репутации компании;
- При выходе собственника из оперативного управления бизнесом;
- В случаях коммуникационных кризисов разного происхождения;
- При внедрении в компании системы КРІ⁷.

Опираясь на опыт, накопленный аудиторами разных стран, и предписания стандартов (международных и общероссийских), можно выделить следующие основные этапы аудита деловой репутации:

- Планирование;
- Сбор аудиторских доказательств;
- Формирование аудиторского заключения.

Многие фирмы, предлагающие аудиторские услуги, разрабатывают собственные стандарты плана проведения аудита деловой репутации с учетом отраслевой специфики клиентов. Обычно этап планирования включает в себя:

- Выработку графиков проведения аудита;
- Обсуждение с клиентом бюджета и сроков;
- Проведение инструктажа аудиторской команды;
- Организацию взаимодействия с подразделениями внутри фирмы;
- Обсуждение стратегии аудита с клиентом.

Процедура планирования аудита регулируется как международным стандартом аудита МСА 300, так и российским федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ПСАД) N 3 "Планирование аудита".

Проведение аудиторской проверки деловой репутации основывается на общем плане проведения аудита, с усилением акцента на важных или нетипичных операциях по учету деловой репутации. Планирование направлено на выявление потенциальных рисков и качественному конечному результату аудита. Аудитор, обычно, составляет подобный план при помощи программы, которая должна определить характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур.

Программа аудита деловой репутации представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств. При проверке необходимо выявить:

- Наличие и правильность заключения договоров купли-продажи предприятия;
- Правильность и грамотность расчета учетной стоимости деловой репутации;
- Правильность порядка начисления амортизации положительной деловой репутации;
- Правильность переноса стоимости отрицательной деловой репутации (badwill).

По обнаруженным расхождениям определяют существенность, характер и предполагаемые причины возникновения отклонений.

⁷ КРІ (система ключевых показателей эффективности (КПЭ)) – финансовая и нефинансовая система оценки, которая помогает организации определить достижение стратегических целей.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

После составления общего плана и программы аудита, аудитор приступает непосредственно к сбору аудиторских доказательств путем выполнения процедур проверки по существу. В рамках аудита деловой репутации используются следующие процедуры проверки: инспектирование и просмотр документов, опрос, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры (анализ и оценка полученной информации). Длительность выполнения указанных процедур зависит от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

При проверке деловой репутации аудитор должен понимать ее сущность. Важным является тот факт, что в отличие от других активов деловую репутацию невозможно передать, продать или подарить. Она не может быть самостоятельным объектом сделки, поскольку не принадлежит компании на основе права собственности, не может быть отчуждена (как и такая нравственная категория, как репутация человека, которая не может существовать отдельно от него). Деловая репутация свойственна компании и неотделима от нее. В этом заключается одно из ее главных отличий от других активов.

Поскольку по законодательству Российской Федерации деловая репутация является сугубо "бухгалтерским" нематериальным активом, причем возникающим только в определенной ситуации (как правило, в результате сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса), аудит указанного объекта включает в себя ограниченный круг вопросов:

- Проверку наличия правовых оснований возникновения деловой репутации (договора купли-продажи предприятия как имущественного комплекса);
- Проверку правильности определения учетной стоимости деловой репутации;
- Аудит переноса стоимости деловой репутации;
- Налоговый аудит расходов/доходов по сделке купли-продажи предприятия как имущественного комплекса.

Деловая репутация как актив коммерческой организации по существующим на сегодняшний день правилам возникает из сделки купли-продажи предприятия. Так, в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс. При осуществлении такой сделки предприятие рассматривается не как юридическое лицо, а как совокупность имущества, включая имущественные права и обязанности.

Состав и стоимость имущественного комплекса определяются в договоре его продажи на основании полной инвентаризации. Перед подписанием договора продажи предприятия сторонами должны быть составлены и рассмотрены

акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, перечень всех долгов (обязательств) предприятия с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований.

Предмет сделки купли-продажи предприятия имеет двойственную природу: с одной стороны - это действующее предприятие (бизнес), с другой стороны - комплекс самостоятельных единиц имущества и других объектов гражданских прав, которыми обладало продаваемое юридическое лицо. В результате указанной сделки возникает разница между ценой действующего предприятия (бизнеса), являющейся предметом договорных отношений сторон, и совокупной стоимостью объектов, входящих в имущественный комплекс, носящий исторический характер.

Аудит деловой репутации начинается с проверки наличия и анализа условий договора купли-продажи предприятия как имущественного комплекса, а также сопутствующих ему материалов и документов (акта инвентаризации имущества и обязательств, бухгалтерского баланса, заключения независимого оценщика и аудитора).

Результатом данного этапа будет вывод аудитора о наличии правовых оснований возникновения у организации такого нематериального актива, как "деловая репутация", а также определение фактической (договорной) суммы сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса.

Расчет суммы деловой репутации, возникающей при покупке предприятия, должен осуществляться, в следующем порядке:

1. Определяются затраты по инвестициям, которые помимо суммы, непосредственно уплачиваемой за приобретаемое предприятие, включают оплату услуг юристов, брокеров, аудиторов и других консультантов;

2. Рассчитывается балансовая величина нетто-активов на основе имеющейся методики;

3. Определяется разница между затратами по инвестициям и балансовой стоимостью приобретаемых нетто-активов;

4. Проводится переоценка активов и обязательств покупаемой компании до их рыночной величины;

5. Разница, полученная в п. 3, распределяется на те активы и обязательства, которые требуют переоценки, в первую очередь на оборотные активы и обязательства;

6. Оставшаяся после распределения сумма представляет деловую репутацию, возникающую при покупке.

Для проверки правильности определения учетной стоимости деловой репутации аудитору необходимо проанализировать и оценить достоверность данных бухгалтерского баланса купленного предприятия. Если в прилагаемом аудиторском заключении содержится перечень не внесенных в указанный баланс изменений, то сумму активов по балансу необходимо скорректировать. Результатом данного этапа будет рассчитанная аудитором сумма деловой репутации. В зависимости от того, является сумма деловой репутации положительной или отрицательной величиной, формируется вывод аудитора о правомерности

ее отнесения в состав активов (нематериальные активы) или пассивов (доходы будущих периодов) организации.

Согласно МСФО подход к аудиту деловой репутации (гудвилла) немного иной, целью аудита деловой репутации является подтверждение правильности отражения обесценения актива. Деловая репутация должна учитываться по первоначальной стоимости за минусом накопленных убытков от обесценения.

Тест на обесценение гудвилла проводят по следующей формуле:

$$PV = FV * \frac{1}{(1+r)^n}$$

где PV - текущая стоимость денежных потоков;

FV - будущая стоимость денежных потоков;

$\frac{1}{(1+r)^n}$ - коэффициент дисконтирования;

r - процентная ставка по привлеченным или размещенным ресурсам на аналогичный срок;

n - число периодов.

Расчет и учет гудвилла, согласно международным стандартам, осуществляются в несколько этапов:

- Определяется суммарная величина дооценки балансовой стоимости активов и пассивов до их текущей рыночной стоимости;
- Определяется рыночная стоимость нетто-активов;
- Рассчитывается гудвилл как разница между ценой приобретения и рыночной стоимостью нетто-активов;
- Превышение цены покупки над рыночной стоимостью показывается в балансе как актив, который тестируется на обесценение в течение срока полезной службы, определяемого руководством самой компании;
- В случае отрицательного гудвилла разницу между рыночной и покупной стоимостью активов можно рассматривать как доход будущих периодов.

Очень важной проблемой является оценка стоимости гудвилла. В балансе (консолидированная отчетность) такая величина появляется только в случае приобретения дочерней или ассоциированной организации, а стоимость собственной деловой репутации материнской компании в балансе не отражается.

Различают два основных подхода к определению стоимости гудвилла. Первый подход предполагает оценку гудвилла как источника дополнительных поступлений прибыли (метод избыточных прибылей). Он предполагает прямое сопоставление уровней прибыльности оцениваемого предприятия и других предприятий - аналогов отрасли с последующей капитализацией той части разницы между ними, которая не объясняется влиянием материальных активов.

Второй подход основан на учете результатов конкретных сделок. Величина приобретенной деловой репутации принимается в размере разницы между суммой, фактически уплаченной за предприятие, и совокупной стоимостью отдельных активов и пассивов данного предприятия, зафиксированной в последнем по времени составлении бухгалтерском балансе.

По мнению многих экспертов, бухгалтерский алгоритм определения гудвилла по сути является чисто техническим приемом, констатирующим по результатам конкретной сделки разницу между рыночной и бухгалтерской оценками капитала бизнеса (предприятия как имущественного комплекса).

Существуют следующие три группы факторов возникновения разницы между рыночной и бухгалтерской оценками капитала бизнеса:

- Спекулятивная составляющая конкретной сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса;
- Технические погрешности правил бухгалтерского учета материальных активов;
- Непринятие к учету нематериальных активов.

Спекулятивная составляющая гудвилла заключается в том, что механический способ нахождения его стоимости дает простор разного рода неопределенностям. Все платежи, явившиеся результатом ошибочных оценок или конкуренции предложений при заключении сделки, собираются под одним понятием "гудвилл". Эти выплаты могут включать значительные комиссионные посредникам, официальным органам, а также промежуточные финансовые издержки. В то же время спекулятивная составляющая не единственная причина возникновения гудвилла. Ошибочность спекулятивной интерпретации гудвилла состоит в том, что "дутая цена" может иметь место в отдельно взятой сделке, но исходя из законов экономики, не может быть правилом для всех хозяйственных операций данного типа.

Вторая группа факторов образования гудвилла обусловлена объективной ограниченностью техники бухгалтерского учета даже в отношении таких классических объектов учета, как материальные активы. Так, применяемые в целях снижения трудоемкости учетного процесса бухгалтерские инструменты (учет активов в исторических ценах, методы амортизации основных средств и списания материально-производственных запасов и др.) со временем ведут к расхождению между стоимостью, отраженной в балансе организации, и реальной рыночной ценой на ту же дату. Осуществляемые бухгалтерские мероприятия (например, переоценка активов или их учет по справедливой восстановительной или рыночной стоимости) проблему в полной мере не снимают. Помимо указанных объективных факторов количество погрешностей балансовой оценки активов увеличивается и за счет субъективных ошибок, обусловленных квалификацией учетных работников бухгалтерии фирмы.

Спекулятивная составляющая конкретной сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса, а также технические погрешности правил бухгалтерского учета активов являются субъективными факторами риска снижения достоверности данных бухгалтерского учета и по большому счету не являются серьезной методологической проблемой.

Последняя группа факторов образования гудвилла обусловлена тем, что стандарты бухгалтерского учета, признавая факт существования гудвилла, в данном случае экономического, разрешают принимать его к учету только в одном единственном случае - при его приобретении в составе предприятия как имущественного комплекса. В остальных случаях существенная доля капитала

бизнеса никак не отражается в бухгалтерском учете организации, что снижает достоверность ее финансовой отчетности. Так, не подлежат учету в составе нематериальных активов организации интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификация и способность к труду, связи с клиентами и их лояльность, доля рынка, а также подобные по сути человеческие и рыночные активы.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утверждено Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.
2. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.
3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждено Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н.
4. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 22 «Объединение компаний».
5. Совершенствование аудита деловой репутации предприятия //Международный бухгалтерский учет",2011, N 15

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Клычова Г.С. – доктор экономических наук, профессор

Клычова А.С. – ассистент

Казанский государственный аграрный университет

Методология управленческого учета, основанная на институциональном подходе, позволяет в настоящее время российским организациям формировать свой специфический методический инструментарий для формирования управленческой информации. Для управления землями сельскохозяйственного назначения в состав информационного обеспечения принято включать, информацию о количестве и качестве используемых земель, их целевом назначении, кадастровой или независимой оценке, затраты по основным бизнес-процессам, связанным с движением, эксплуатацией и улучшением земель сельскохозяйственного назначения.

На содержание такой информации влияет множество факторов, в условиях которых осуществляет свою деятельность аграрная организация. В первую очередь к этим факторам следует отнести отраслевые особенности сельскохозяйственного производства и использования земель.

Известно, что сельскохозяйственная отрасль является сезонной. Размер и качество земельных участков и задачи их целевого использования должны быть известны сельскохозяйственным производителем задолго до начала основных сезонных работ (сев и др.). Ограниченность земельных ресурсов в отдельных

аграрных организациях, с одной стороны, требует усиления качества используемых земель, своевременного проведения восстановительных работ, а с другой – предполагает вовлечение в хозяйственный оборот новых земель. Такое вовлечение может осуществляться в разных организационно-правовых формах: использование арендованных земельных участков, например, по договору лизинга; получение прав пользования земельными участками, в том числе ограниченных прав – сервитута; получение земельных участков на правах хозяйственного ведения и др.

Второй значимый фактор, влияющий на условия деятельности аграрной организации, и как следствие, на формирование учетной информации – природно-климатический фактор и экологические условия хозяйствования. Территории с выгодным географическим расположением и хорошими природно-климатическими условиями, безусловно, выигрывают в использовании меньшего по количеству объема земель за счет их многократного использования и хорошего качества, а также меньшего времени на уборку урожая. Экологические условия хозяйствования также оказывают влияние на деятельность аграрных организаций, например, если сельскохозяйственные угодья находятся вблизи крупных промышленных зон, подвержены в большей степени загрязнениям и т.д.

Третий фактор – эффективность проводимой государственной политики в отношении земель сельскохозяйственного назначения. Задачи этой области государственной политики реализуются на основе существующей законодательной базы и проводимого мониторинга земель. Такой мониторинг, по сути, является информационным обеспечением рационального землепользования, землеустройства, охраны и оценки земель сельскохозяйственного назначения. Прибегая к данным статистики, государственные органы, уполномоченные осуществлять мероприятия в сфере управления землями сельскохозяйственного назначения, вправе потребовать от отраслевого министерства, подведомственных ему структур данных аграрных организаций, непосредственно использующих земельные угодья для сельскохозяйственной и производственной деятельности. Органы, осуществляющие кадастровый учет, в свою очередь, предоставляют сведения о наличии зарегистрированных земельных участков и их стоимости (кадастровой или рыночной). Органы, регистрирующие права собственности и права пользования землей, предоставляют информацию о совершенных сделках в отношении земель сельскохозяйственного назначения и т.д. Система мониторинга решает разные задачи, для каждой из которых требуется информация, необходимая для принятия соответствующих управленческих решений. Объективными предпосылками решения этой проблемы являются вопросы методического обеспечения и реализации требований в отношении представления и содержания отчетности аграрными организациями.

Четвертый фактор – заинтересованность в эффективном использовании земель собственниками складывается в зависимости от конкурирующих аграрных организаций; наличия рынка сельскохозяйственной продукции; развитости финансово-кредитной системы; возможность наращивания материально-технической базы сельскохозяйственного производства за счет дешевого ли-

зинга техники и аутсорсинга рабочей силы. Реформы, проводимые в сфере управления сельскохозяйственной отраслью (аграрно-промышленном комплексе АПК), касаются, в том числе, и совершенствования информационного обеспечения управления аграрными организациями. Учитывая значимость формирования такой информации на основе требований международных стандартов финансовой отчетности, требований глобальной инициативы в отношении формирования отчетности по устойчивому развитию организаций, сфера управленческого учета и контроля должна быть научно обоснована и организована на новом качественном уровне.

Мы решили рассмотреть концепцию управленческого учета как системы, обеспечивающей информацией о землях сельскохозяйственного назначения и эффективности их использования разных групп пользователей. Логическая модель такой концепции приведена на рисунке 1.



Рисунок 1. Логическая модель организации управленческого учета земель сельскохозяйственного назначения

Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и отчетность об их наличии и эффективности использования мы рассматриваем как подсистему управленческого учета и отчетности аграрной организации в целом. Эта подсистема обеспечивает информационную поддержку стратегических и текущих управленческих решений, направленных на более эффективное ис-

пользование земель сельскохозяйственного назначения, находящихся на балансе организаций, в аренде, на праве хозяйственного ведения и других видах пользования. Аналитическая информация управленческого учета позволяет выделить наиболее значимые участки, объединяющие сведения и формирующие показатели об использовании и восстановлении земель сельскохозяйственного назначения, на основе которых разрабатывается финансовая политика, вложения в качественное улучшение земель.

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

*Клычова Г.С. – доктор экономических наук, профессор
Закирова А.Р. – доктор экономических наук, доцент
Казанский ГАУ*

В настоящее время независимо от области деятельности все большее внимание уделяется новым подходам к управлению бизнесом, позволяющим дать комплексную и всестороннюю оценку деятельности предприятия и управлять им. Систему сбалансированных показателей (ССП) определяют как наиболее современный подход к стратегическому управленческому учету. И даже, несмотря на то, что данный подход используется сравнительно недавно (всего около десяти лет), в большинстве развитых стран он получил достаточное распространение в теории и практике, как один из более действенных способов управления бизнесом в современных условиях.

Многие руководителей большую часть своего времени тратят на достижение поставленных целей, для чего проводят инновации, обучают работников, изобретают новые формы взаимодействия с потребителями. Хотя данные виды деятельности и являются главным секретом успеха, однако лишь немногие руководители способны эффективно управлять этими процессами, так как такое управление невозможно осуществлять без специальной измерительной системы, позволяющей выбрать более рациональный и эффективный курс развития.

Использование системы сбалансированных показателей предполагает развитие предприятия на основе четырех взаимосвязанных и сбалансированных направлений, а именно обучение и перспективы роста персонала; внутрипроизводственные процессы, внутренние бизнес процессы; ориентация на потребителя; финансы. Отметим, что в некоторых предприятиях к четырем вышеперечисленным направлениям добавляется пятый или же один из этих четырех заменяется на тот, наилучшим образом отражающий миссию и стратегию организации.

Так как система СПП охватывает все структурные подразделения предприятия, она обеспечивает их совместное скоординированное существование. Это позволяет сопоставлять миссии предприятия с текущими задачами каждого

работника и подразделения, что позволяет максимизировать имеющиеся ресурсы и минимизировать число бесполезных операций.

Система сбалансированных показателей позволяет дать оценку показателей, напрямую не связанных с финансовыми расчетами, (уровень профессионализма сотрудников или мнение показателей при оценке инвестиционных проектов).

В отличие от обычной оценки деятельности организации, которая рассматривает лишь ее финансовые показатели и не дает возможности в условиях жесточайшей конкуренции оперативно реагировать на permanently модифицирующуюся ситуацию в сложившихся условиях, в рамках системы сбалансированных показателей (ССП) организация рассматривается и оценивается в четырех направлениях:

- направление «Клиенты и маркетинг» включает информацию об отношении клиентов к организации, об изменении спроса на продукцию, о росте рынка и конкурентной ситуации. К стандартным показателям, применяемым для измерения данного направления, можно отнести затраты на маркетинг как доля объема продаж; расходы на рекламу как доля объема продаж; индекс приверженности потребителей; годовой объем продаж на одного потребителя; доля новых клиентов в общем количестве клиентов; доля рынка; индикатор имиджа; коэффициент выполнения договорных обязательств;

- направление «Бизнес-процессы» предполагает оценку эффективности реализуемых в организации процессов, связанных с ее основными сферами деятельности, с точки зрения создания конкурентных преимуществ, на которые значительное влияние оказывает отраслевая специфика организации производства и труда. К числу типовых показателей по этому направлению можно отнести: долю управленческих расходов в общем объеме выручки; удельный вес административных расходов в общем объеме выручки; уровень механизации; коэффициент степени централизации управленческих функций в целом и по отдельным функциональным группам; коэффициент управляемости; продолжительность операционного цикла (ПОЦ); продолжительность финансового цикла (ПФЦ); коэффициенты использования производственных мощностей;

- направление «Персонал и системы» предназначено для оценки обеспеченности организации необходимой инфраструктурой (оборудование, здания, программное обеспечение, базы данных и информации) и человеческими ресурсами, которые позволят в будущем укрепить существующие или создать новые конкурентные преимущества. К числу типовых показателей можно отнести вовлеченность сотрудников, охрану труда и технику безопасности; затраты на обучение; коэффициент текучести; затраты на оплату сверхурочных работ; маржинальный доход на одного работающего; прогулы сотрудников; коэффициент замещения; коэффициент постоянства кадров; коэффициент интенсивности оборота по приему; коэффициент оборота по выбытию;

- в рамках направления «Финансы» определяются локальные цели организации: увеличение прибыли от продаж; привлечение капитала при сокращении стоимости и финансовых рисков. К числу типовых показателей можно отнести рентабельность производственной деятельности (окупаемость издержек);

рентабельность продаж; рентабельность (доходность) капитала; экономическую добавленную стоимость; рентабельность инвестиционного капитала; маржинальный доход.

Правильно сформировать систему сбалансированных показателей – значит, обеспечить руководство точной информацией. Объединение всех подходов и на формирование на их основе системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учета позволит не только дать оценку финансового состояния предприятия, но и даст возможность его прогнозирования, что создаст основу для стратегического развития организации.

Для того, что определить целесообразность внедрения управленческого учета, сначала необходимо подробнее рассмотреть сущность данного процесса. Начнем с того, что управленческий учет является необязательной частью бухгалтерского учета. Еще недавно большинство руководителей, управленцев и экономистов отказывались от внедрения управленческого учета, объясняя это его затратностью и нецелесообразностью.

Управленческий учет позволяет в полном объеме дать оценку деятельности того или иного предприятия, путем анализа ее внутренней и внешней части. Немаловажную роль данная часть отчетности играет в составлении прогнозов, основанных на выдвинутых специалистами гипотезах. При этом данные гипотез могут быть максимально приближенными к истине в виду их основанности на итоги анализа точных показателей.

При рассмотрении вопроса о постановке бюджетирования и управленческого учета в сельскохозяйственных организациях мы пришли к выводу о возможности внедрения системы стратегического управления. Отправной точкой станет проведение стратегической сессии, в ходе которой сотрудники не только будут обучаться технологиям стратегического управления, но и попробуют прямо в ходе сессии провести стратегический анализ и разработать начальную версию (черновой вариант) стратегического плана предприятия. Следующим этапом должно стать создание совместной (консультанты + сотрудники предприятия) ВРГ (временной рабочей группы) по доработке начальной версии стратегического плана (период планирования следует определить на стратегической сессии).

Помимо этого в рамках проекта нами предлагается разработать "Положение о системе стратегического управления" и "Положение о проектах развития". Что касается последнего регламента, то необходимо сказать, что это может быть либо один большой документ, либо несколько сравнительно небольших. Однако это уже вопрос удобства, который организация должна будет решить в ходе выполнения проекта.

Следующим этапом после стратегического анализа нами предлагается разработка миссии организации – утверждение, которое раскрывает основной смысл существования организации, отличающего данную организацию от подобных ей. А также миссией называется основная общая цель организации. На данном этапе основной задачей должна стать разработка стратегической концепции, определяющей основные направления развития предприятия.

Учитывая специфику отрасли и управления сельскохозяйственным предприятием, предлагается методика стратегического развития, основанная на показателях стратегического управленческого учета. Внедрение данной системы сбалансированных показателей позволит своевременно обеспечить руководство предприятия информацией, необходимой для принятия рациональных управленческих решений на предприятии, а также для повышения эффективности управления предприятием.

Также на основе оценок экспертов и, опираясь на уже имеющийся опыт, для некоторых сбалансированных показателей считаем необходимым установить ограничения, выход за которые будет означать неэффективную работу подразделения или предприятия в целом. Для отображения этих показателей можно также использовать разработанные нами формы управленческой отчетности.

В настоящее время многие предприятия находятся лишь на стадии разработки системы управленческого учета, не говоря уже о стратегическом планировании. При принятии решения о внедрении системы управленческого учета, руководители предприятий не редко задаются вопросом: «Каких результатов следует ожидать от внедрения системы управленческого учета?». Если же рабочая группа не сможет дать четкого ответа на начальном этапе планирования, то возникнет риск, что стратегический управленческий учет для персонала станет лишь бессмысленным заполнением непонятных и ненужных бумаг.

Так что же мешает активному внедрению стратегического управленческого учета в России? Почему российские предприниматели так активно защищают свои компании от внедрения данной системы? Все просто! Управленческий учет многими воспринимается как часть бухгалтерского учета, которая необходима для внешнего анализа финансового состояния предприятия. Бухгалтерский учет не воспринимается как источник информации, необходимой для эффективного управления, в понимании многих управленцев, - это «обуза», которую терпят только ввиду необходимости ведения.

Решить некоторые проблемы и упростить процесс ведения стратегического управленческого учета нам поможет автоматизация данной системы. Эффективность автоматизации процесса обработки данных можно оценить по прямым и косвенным показателям. Чтобы оценить прямые показатели, необходимо определить затраты при бескомпьютерной и автоматизированной обработке информации.

Затраты на бескомпьютерную обработку данных, рассчитанные по формуле составляют 4662 тыс. руб.

Чтобы определить затраты на автоматизированную обработку информации нам понадобятся следующие расчетные показатели:

1. Объем вводимой информации в символах, который равен 12000 тыс. символов.
2. Время ввода данных с клавиатуры = 1667 ч.
3. Затраты машинного времени = 119185 руб./ч.

Далее определяем затраты рабочего времени на выполнение работ, остающихся неавтоматизированными при компьютерной обработке информации. Они составляют 1864,8 тыс. руб.

Обобщая результаты расчетов, можно сделать вывод, что автоматизация учета и бюджетирования является эффективной – экономия составила 2426,160 тыс. руб. а срок окупаемости – 0,7 лет.

Таким образом, обобщая выше изложенное можно отметить, что предложенная концепция использования автоматизированной системы стратегического управленческого учета в рамках всего предприятия является оптимальной для большинства сельскохозяйственных предприятий.

Организация системы стратегического управленческого учета с применением информационных систем позволит повысить степень прозрачности, обоснованности и прогнозируемости финансовых потоков, четко определить зоны финансовой ответственности, сформировать объективную информационную базу для принятия управленческих решений.

Исследуя и анализируя информацию, формируемую в рамках стратегического управленческого учета, можно смело говорить об усилении его роли в обеспечении стратегического развития предприятий. Стратегический управленческий учет, который выступает в качестве «информационной системы стратегического развития», позволяет обеспечить оперативность измерений и достоверность данных, которые используются в системе управления предприятия.

Содержание

Приветственное слово участникам	4
ПОНЯТИЕ ИМПОРТА. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ <i>Труфанова В. Н.</i>	5
УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ <i>Исмаилов А., Алибеков Ш.И.</i>	10
АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ <i>Алибекова Э.С., Труфанова В.Н.</i>	14
ГУДВИЛЛ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ <i>Алиева П.З., Алибеков Ш.И.</i>	17
ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО <i>Афаунова Ж. Ч.</i>	20
УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА В СИСТЕМЕ МСФО И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА <i>Ахметова Л.А.</i>	24
ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ <i>Губачиков А.М.</i>	28
СОСТАВ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ В НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ <i>Ибрагимова А.Х., Джанбулатова С.М.</i>	34
КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ <i>Жукова П., Алибеков Ш.И.</i>	37
УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕМ <i>Ибрагимова А.Х., Исакова З.Р.</i>	41
АНАЛИЗ ДИНАМИКИ И СТРУКТУРЫ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БЮДЖЕТА США <i>Казиева Б.В., Казиев К.В.</i>	43
МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ <i>Костина Г.В.</i>	50
СПОСОБЫ ОЦЕНКИ И УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ <i>Ахмедова Е.Ш.</i>	56
ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ	

<i>Шукашвили Т.Т.</i>	58
ПЛАН СЧЕТОВ 2001 Г. КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ <i>Аристова Ю.В.</i>	60
ОТРАЖЕНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО ПРИЕМА РЕЗЕРВИРОВАНИЯ В ПЛАНАХ СЧЕТОВ СССР И В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ <i>Бикмаева С.А.</i>	62
ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЛИНГ В ОРГАНИЗАЦИИ <i>Николаенко А.В.</i>	67
СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ НА ОПЕРАЦИОННО-СОПОСТАВИТЕЛЬНЫХ СЧЕТАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ <i>Зарецкий В.О.</i>	113
ПЕРВИЧНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ КАК СРЕДСТВО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ТУРАГЕНТСТВАХ <i>Иванов И.О., Конопляник Т.М.</i>	75
ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ИННОВАЦИОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ (на примере г. Санкт-Петербурга) <i>Лебедева Я.О.</i>	79
ЦИКЛИЧЕСКОЕ ИСЧИСЛЕНИЕ НОРМ В БЮДЖЕТИРОВАНИИ И КОНТРОЛЛИНГЕ <i>Гареев Б.Р.</i>	83
АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ <i>Сыроватский Е.Ю.</i>	86
ВИДЫ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ <i>Гесь И.А., Конопляник Т.М.</i>	94
УЧЕНИЕ О ПРОФЕССИОНАЛЬНОМ СУЖДЕНИИ БУХГАЛТЕРА <i>Вячеслав Я.С.</i>	97
ПРИЗНАНИЕ ВНУТРЕННЕ СОЗДАННОЙ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ <i>Гершишев С.Ф.</i>	99
ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЛИЗИНГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ <i>Самосудов М.В.</i>	105
ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ <i>Тимофеева О.В., Гершишев С.Ф.</i>	108
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ <i>Клычова Г.С., Клычова А.С.</i>	114

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ
ОБЕСПЕЧЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Клычова Г.С., Закирова А.Р., Казанский ГАУ 117

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ

**Материалы IV Всероссийской научно-практической конференции,
посвященной памяти
Заслуженного деятеля науки РФ, доктора
экономических наук, профессора
Соколова Ярослава Вячеславовича
23 декабря 2013 года**

Научное издание

Компьютерная верстка М.Н. Магомедовой, Х.А. Асхабовой
Оформление обложки Э.Ш. Казумова

Формат 60x84 ¹/₁₆. Бумага типографии №1
Печать цифровая. Тираж 200 экз. Заказ №40

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Дзержинского 7.
КМЦ филиала СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Ленина 14.