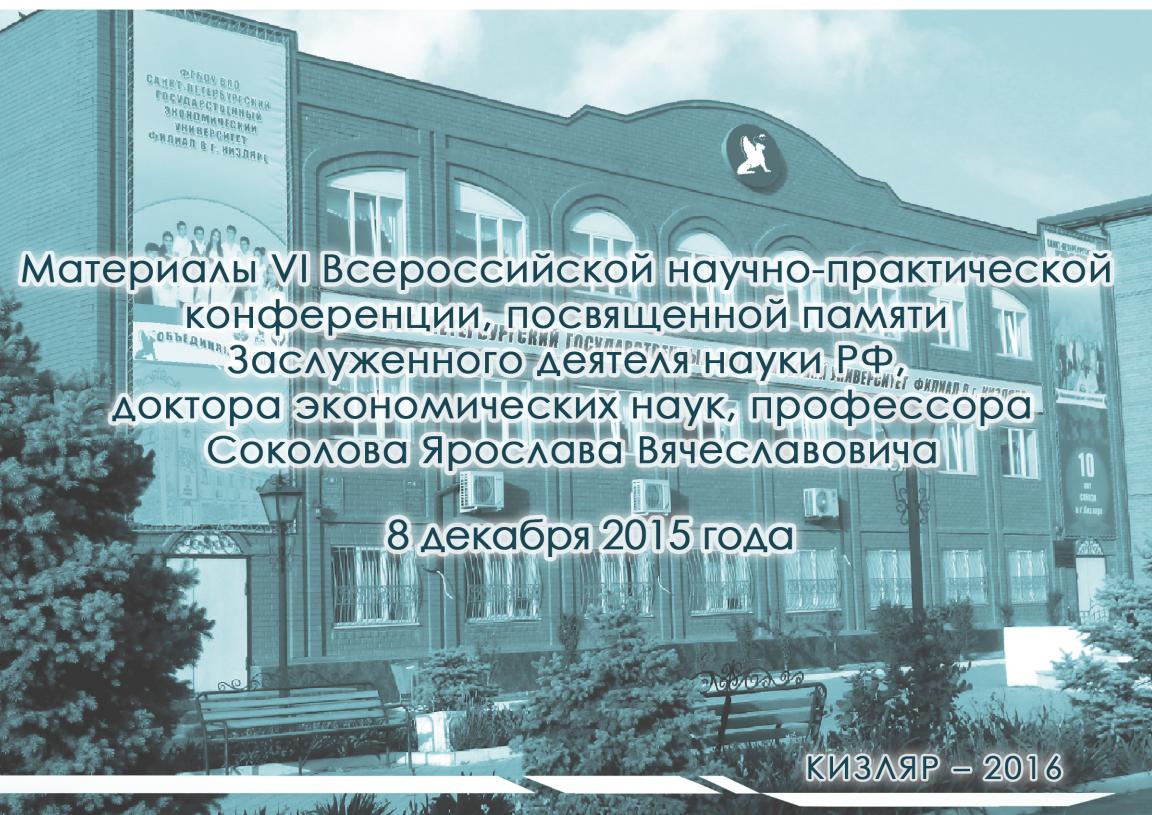


МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение
высшего образования
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Филиал в г. Кизляре



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ



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

8 декабря 2015 года

КИЗЛЯР – 2016

**МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение
высшего образования
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Филиал в г. Кизляре

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ,
АНАЛИЗ И АУДИТ:
ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ**

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

8 декабря 2015 года

г. Кизляр - 2016

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 Ивашкевич В.Б., д.э.н.,
доцент Конопляник Т.М., к.э.н., доцент Сижажева С.С.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ: Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, 8 декабря 2015 года.-Кизляр, 2016.-318с.

Сборник содержит материалы VI Всероссийской научно-практической конференции посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича, 8 декабря 2015 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 проблемам бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях историческим и правовым аспектам модернизации в соответствии МСФО. Издание предназначено для учетных работников, преподавателей, докторантов, аспирантов, студентов экономических и правовых специальностей.

©СПбГЭУ, 2016

ПРИВЕТСТВЕННОЕ СЛОВО УЧАСТНИКАМ СОКОЛОВСКИХ ЧТЕНИЙ В КИЗЛЯРЕ

Традиционные Соколовские чтения в Кизляре стали влиятельным международным форумом теории и истории бухгалтерского учета. Заслуга в этом принадлежит ученикам профессора Я. В. Соколова, продолжателям его дела. Исследования профессора Соколова в области бухгалтерского учета были воистину энциклопедическим, они затрагивали все его разделы.

Теория учета. Основу взглядов Я. Соколова в теории учета составляет учение о концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни. Согласно ему бухгалтер отражает факты хозяйственной жизни, составляющие предмет учета, причем большинство этих фактов уже совершены на этот момент. Регистрируя факты по определенным правилам, например, на счетах способом двойной записи, бухгалтер их концептуально реконструирует. В результате факт превращается в некое единство объективного (того, что было на самом деле) и субъективного, т.е. того, что вкладывает бухгалтер исходя из поставленных им целей в реконструируемый факт. Теоретические исследования Я.В. Соколова наиболее полно представлены в его знаменитой книге, изучаемой ныне во всех университетах: «Основы теории бухгалтерского учета» (2000). Впервые идеи концептуальной реконструкции были изложены Соколовым в 1976 г.: «Бухгалтерский учет как концептуальная реконструкция хозяйственного процесса» (ЛИСТ, Сборник научных трудов), затем они рассмотрены в знаменитой дилогии, написанной совместно с В.Ф. Палием: «Введение в теорию бухгалтерского учета» (1979) и «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета» (1981). Теорию концептуальной реконструкции профессор Соколов завершил в своей последней и главной книге: «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (2010).

Необходимо отметить, что сам термин «факты хозяйственной жизни» был предложен Соколовым в конце 70-х годов, вначале как замена «хозяйственным операциям», и стал одним из основных понятий в Законе о бухгалтерском учете 402-ФЗ.

История учета. Вслед за своим отцом, замечательным энтузиастом и пропагандистом учета, Ярослав Соколов, еще на университетской скамье стал интересоваться историей учета. Занятия историей учета начались с трудов и биографии Пачоли, портрет которого были единственными украшениями кабинета отца Ярослава Вячеславовича Исследование жизни и трудов Пачоли вылились в публикацию Трактата о счетах и записях – второго издания после Вальденберга 1894 г.- и биографического очерка «Лука Пачоли – человек и мыслитель», сделавших Соколова знаменитым в России и за рубежом. Национальная школа учета всегда стояла в центре интересов Ярослава Соколова. Он и его ученики опубликовали целую серию статей, посвященных истории отечественных бухгалтерских журналов, развития бухгалтерского образования и общественного движения бухгал-

теров, различных школ и отдельных авторов. В 1985 г. вышла первая монография на русском языке по истории бухгалтерского учете, написанная Соколовым «История развития бухгалтерского учета». Вслед за ней в 1991 г. были опубликованы «Очерки по истории бухгалтерского учета», содержащие историю камеральной бухгалтерии, учета в сельском хозяйстве, профессионального движения бухгалтеров в России и другие специфические аспекты истории учета, а в 1996 г. в издательстве ЮНИТИ была опубликована монография «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней», ставшая наиболее полным исследованием истории учета на русском языке и основой для всех последующих работ в области учета в России и ряде других стран. Ни одно серьезное исследование в области истории да и теории учета на русском языке не обходится без ссылки на эту книгу. На ее основе был создан учебник для высшей школы по курсу бухгалтерского учета.

Педагогическая деятельность. Замечательный педагог, настоящий наставник (он носил звание заслуженного работника высшей школы, но никогда не подчеркивал его, как не объявлял и о других наградах: медалях ветерана труда и за трудовое отличие, в память войны и блокады) профессор Соколов опубликовал классические учебники по всем дисциплинам нашей специальности: «Теория бухгалтерского учета» (в соавторстве с В.Ф. Палием) (1984, 1988 гг), «История бухгалтерского учета» (в соавторстве с В.Я. Соколовым), (2003, 2006, 2009), «Основы аудита», (2006) и «Бухгалтерский учет» (в соавторстве с членами своей кафедры) (2004, 2005), «Бухгалтерский учет в торговле» (в соавторстве со своей кафедрой) (1981, 1986), «Машинная обработка экономической информации и расчетов в торговле» (в соавторстве с Л.И. Кравченко и Э.К. Гильде) (1976,1984). Профессор Соколов был соавтором многочисленных справочных и практических книг, в частности: «Бухгалтерский учет в зарубежных странах» (2005), «Счета бухгалтерского учета: содержание и применение» (2006), под его редакцией выпущено большинство переводных и отечественных учебников последних лет.

Просветительская деятельность Ярослав Вячеславович Соколов не только любил нашу профессию, но и всеми силами старался ее развивать. Он был членом многих комиссий и объединений долгие годы состоял членом методологических советов по бухгалтерскому учету министерства финансов и торговли, членом межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета комиссии, стоял у истоков международных программ обучения, начинавшихся в России в начале 90-х, входил в редколлегии многих профессиональных журналов, Как действительный член Международной академии историков бухгалтерского учета в 1990-2000 – е годы участвовал в европейских и мировых конгрессах по бухгалтерскому учету и бухгалтерскому образованию.

Человек разносторонних дарований Ярослав Соколов не ограничивался бухгалтерией. В сфере его интересов были Шекспир, чье творчество он изучал необыкновенно тщательно и опубликовал исследование «Шекс-

пир о деньгах, кредите и бухгалтерском учете» (1996), и оригинальный анализ Гамлета, профессор Соколов составил весьма оригинальный анализ Бородинской битвы (Горацио - автор «Гамлета» и Тайна Бородинского боя, или рассказ о том, как М.И. Голенищев-Кутузов стал народным героям. // In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) / Составители И.И. Елисеева, А. Л. Дмитриев. СПб.: Нестор-история, 2011). Под псевдонимом Дорофеев он опубликовал «Записки старого бухгалтера», в которых в беллетризированной форме описал случаи из собственной жизни. Потрясающий знаток литературы и человек высокой культуры он в течение многих лет собирал материалы о литературных героях бухгалтерах, составивших замечательную книгу, завещанную ему отцом «Образ бухгалтера в литературе и кино» (2003).

Школа Соколова Профессор Соколов во многом определил направление развития современной науки о бухгалтерском учете и сделал то, что удается немногим он создал подлинную школу бухгалтерского учета, к которой причисляют себя его многочисленные ученики, среди которых автор этих строк, коллеги и почитатели в России и других странах. Теория информационных слоев факта хозяйственной жизни, информационные парадоксы бухгалтерского учета, учетная «система координат», денежная оценка в пространстве и времени, границы возможностей методологии учета – это далеко не полный перечень формирующих эту школу идей. Именно он создал историю бухгалтерского учета в России, написал фундаментальные монографии и учебники, сделал историю предметом учебной программы в подготовке бухгалтеров. Вернул к жизни многие имена практически забытых гениальных российских бухгалтеров. Он был сторонником философского осмысления теории и практики бухгалтерского учета, рассмотрения учетной методологии в связи с правовыми, экономическими, социальными и общефилософскими принципами современной науки.

Все последние десятилетия для русских бухгалтеров прошли под знаком трудов Соколова. Семидесятые годы: публикация Пачоли, первые издания которого стали библиографической редкостью. Восьмидесятые – «Введение в теорию бухгалтерского учета» и «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета», самые цитируемые публикации по теории учета этого десятилетия. Девяностые – «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» наиболее полное исследование по истории учета на русском языке и издание серии зарубежных учебников и монографий по учету и аудиту, большинство и самые известные переводы которых вышли с предисловиями и под редакцией Соколова. Новый век, как теперь странно говорят – нулевые годы – «Основы теории бухгалтерского учета» - книга ставшая базой для новых программ и учебников по теории, и каждый из них содержит ссылки на эту работу. Издательство Магистр выпустило целую серию учебников учеников и коллег Ярослава Вячеславовича под его редакцией: «Бухгалтерский финансовый учет», «Управленческий учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Аудит», «История бухгалтерского

учета» Наконец десятие годы становятся временем развития идей, представленных в «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни».

Как то раз в детстве мои приятели спросили меня, кто твой папа, кем он работает, я постарался как мог объяснить им что мой папа преподает бухгалтерский учет, объяснить что такое кандидат наук и доцент – дети ничего не поняли, а отец, к которому я пришел за советом очень расстроился и сказал: «Я – бухгалтер, - так и нужно говорить про себя, и я хочу, чтобы ты тоже был бухгалтер как отец и дед и твой сын может быть тоже станет бухгалтером». Только через много лет я понял, что хотел сказать отец и чему он меня учил. У бухгалтеров есть традиция во время конгрессов и конференций, называть аудитории именами великих предшественников. Но 12 конгресс историков учета в Стамбуле последний, на котором смог присутствовать отец, сделал исключение и пока он сидел в зале президиума, я выступал в аудитории, которая носила имя бухгалтера – Ярослава Соколова.

В.Я. Соколов Санкт-Петербург, 2015

Я.В. СОКОЛОВ, КИТАЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

АБДАЛОВА Е.Б.

СПбГЭУ

г. Санкт-Петербург

СУНЬ ЛИНЬ

Фуданский университет

г. Шанхай, КНР

В статье будет раскрыт факт из профессиональной биографии Я.В. Соколова, о котором не так часто говорят и пишут. Этот факт связан с Китайской Народной Республикой.

В.Я. Соколов в статье «Ярослав Вячеславович Соколов 1938-2010» в книге *In memoriam: Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010)*, описывая труды ученого по истории учета, писал «В 1985 г. вышла первая монография на русском языке по истории бухгалтерского учета, написанная Я.В. Соколовым, найти которую сегодня можно только в крупных библиотеках и коллекции Стевелинка в университете Нанта». Однако, книгу можно найти и в библиотеках мира, переведенную и изданную на других языках. Монография была переведена на чешский, немецкий, английский и другие языки.

В 1990 году был опубликован перевод монографии на китайском языке в Издательстве китайского бизнеса. Над переводом трудилось три переводчика. Книга в Китае вышла тиражом 5 000 экземпляров.

Издательство подбирало лучшие книги в мире в области учета и аудита, переводило их на китайский язык, и публиковало для широкого круга китайских читателей. Серия этих книг получала название «Переводы всемирно знаменитых шедевров об аудите и бухгалтерском учете». В этой серии вышли монографии и учебники по аудиту, теории бухгалтерского учета, внутреннему контролю и аудиту, управлению учету, истории бухгалтерской мысли и истории развития бухгалтерского учета. Из всего наследия советской и российской литературы в области учета и аудита монография Я.В. Соколова была единственной книгой, которую выбрали для перевода и публикации. В состав экспертного совета по отбору книг для перевода входили ведущие ученые следующих университетов: Институт исследования бухгалтерского учета и аудита, Центральный университет финансов и экономики, Сямэньский университет, Шанхайский университет финансов и экономики, Китайский народный университет, Китайский университет в Гонконге, Пекинский институт аудиторских исследований, университет Кюсю и др..

Советники издательства по серии «Переводы всемирно знаменитых шедевров об аудите и бухгалтерском учете» обосновали свой выбор монографии для перевода и публикации. Они назвали монографию шедевром мирового уровня, подчеркнув, что ученый затратил около 20 лет на ее написание. В монографии логично изложены:

- эволюция бухгалтерской мысли;
- подробно представлен процесс развития понятийного аппарата, техники и способов бухгалтерского учета;
- особенности бухгалтерской школы;
- изложена модель социалистического бухгалтерского учета на основе концепции и правил, последовательности и непрерывности бухгалтерского учета.

Оценку экспертного совета издательства можно назвать наивысшей.

Серия «Переводы всемирно знаменитых шедевров об аудите и бухгалтерском учете» сосредоточила квинтэссенцию мировой аудиторской и бухгалтерской мысли. Цель – это обогащение национальной аудиторской и бухгалтерской мысли Китая высоким уровнем мировой культуры аудита и бухгалтерского учета. Китай стоит на пороге реформ. Для дальнейшего развития национальной науки необходима была отправная теоретическая точка. Этой точкой стала серия «Переводы всемирно знаменитых шедевров об аудите и бухгалтерском учете». Китай провозглашает Политику реформ и открытости. Процесс идет поэтапно. Начинается с введения реформ, осознания их последствий, углубления реформ и осознание необходимости реорганизации целой экономической системы. Превращение старой системы в новую неизбежно приводит к созданию современной системы социалистического управления и контроля, неотделимой частью которых является учет и аудит. Реформа учета и аудита в Китае проводится одновременно с экономическими реформами, основываясь на национальных традициях и лучшей мировой теории и практики.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что монография Я.В. Соколова стала одним из кирпичиков прочного фундамента последующих реформ в области учета и аудита Китая.

Авторы в своих статьях подробно изучили вопросы реформирования бухгалтерского учета Китая как страны с переходной экономикой.

В этой статье приведем только основные выводы, изложенные в статьях «Развитие регулирования учета в странах с переходной экономикой и исследование экономических последствий интернационализации положений по бухгалтерскому учету на примере Китая» и «Международные стандарты финансовой отчетности как вектор развития бухгалтерского учета Китая».

Процесс реформирования системы регулирования бухгалтерского учета в Китае можно охарактеризовать как постепенный и последовательный

Со времени принятия Политики реформ и открытости, развитие регулирования бухгалтерского учета в Китае прошло четыре этапа.

Первый этап (1978-1992) - характеризуется наличием товарной экономики. Отчетность о деятельности отдельных компаний не представлялась в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Второй этап (1992-2000) – это период привлечения иностранных инвестиций, создание системы бухгалтерского учета для пилотных акционерных обществ.

Третий этап (2001-2007) – для этого периода характерно параллельное существование китайской (национальной) системы бухгалтерского учета и положений по бухгалтерскому учету, частично интегрированных с МСФО;

Четвертый этап (с 2007 по настоящее время) - можно описать как период интеграции национальных стандартов с МСФО, в течение, которого китайские положения по бухгалтерскому учету по своей сути были приведены в соответствие с нормами МСФО. Сложившаяся на сегодняшний день система стандартов КНР характеризуется как «1+38», т.е. состоит из основного стандарта и 38 национальных стандартов. На законодательном уровне регулирование осуществляется на основе Закон Китая (КНР) о бухгалтерском учете. Первоначально Закон был принят на 9 заседании Постоянного Комитета Всекитайского Собрания Народных Представителей 6-го созыва, 21 января, 1985 года, поправки внесены на 5 той сессии Постоянного Комитета Всекитайского Собрания Народных Представителей 8-го созыва, 29 декабря, 1993 г.

Эффективность принятых и введенных в действие положений по бухгалтерскому учету прошло международную оценочную проверку Всемирного банка, ЕС и др., что содействовало увеличению международных потоков капитала с участием Китая.

Проведена работа по сближению норм китайских положений по бухгалтерскому учету и гонконгских положений по бухгалтерскому учету. Китайский комитет бухгалтеров и гонконгская гильдия бухгалтеров 6 декабря 2007 года подписали «Совместное заявление об эквивалентности китайских и гонконгских положений по бухгалтерскому учету». Непосредственно эти два органа совместно с Советом МСФО создали рабочий механизм для сближения положений по бухгалтерскому учету национальных и международных стандартов. Из анализа годовых отчетов за 2007 год видно, что после начала применения положений по бухгалтерскому учету представленные годовые отчеты китайских листинговых компаний, одновременно выпускающих акции типа А и Н¹, в целом не отличаются от гонконгских. Эквивалентность китайских и гонконгских положений значительно снизило затраты внутренних компаний, зарегистрированных на гонконгской бирже, на привлечение финансовых средств и составление финансовой отчетности, а также эффективно содействовало привлечению финансовых средств китайскими компаниями на гонконгской бирже и совместному развитию рынка капитала Китая и Гонконга.

Китайские положения по бухгалтерскому учету получили признание Европейским Сообществом. Европейская комиссия многократно самостоятельно организовывала исследования применения положений по бухгал-

¹ Т.е. акции типа А на китайских биржах и акции типа Н на Гонконгской бирже.

терскому учету на предприятиях китайских листинговых компаний. Результатом исследования стал вывод о том, что китайские положения по бухгалтерскому учету успешно применяются предприятиями. 22 апреля 2008 года в Европейской комиссии был сделан официальный доклад по вопросу эквивалентности положений по бухгалтерскому учету Китая нормам МСФО. Европейская комиссия дала разрешение китайским эмитентам ценных бумаг при выходе на европейский рынок до конца 2011 года представлять финансовые отчеты, сформированные с использованием китайских положений по бухгалтерскому учету. Таким компаниям не требуется вносить изменения в финансовую отчетность согласно используемым в границах ЕС МСФО.

Китайские положения получили полное признание Всемирного банка. На сегодняшний день Всемирный банк провел бухгалтерскую и аудиторскую оценку более чем в 100 странах мира. Ориентиром бухгалтерской и аудиторской оценки Всемирного банка являются стандарты, получившие международное признание, т.е. МСФО и МСА. Оценка, проводимая Всемирным банком, затрагивала правовую структуру, разработку и внедрение бухгалтерских и аудиторских стандартов, бухгалтерскую профессию, образование и подготовку специалистов в области учета, аудита и многие другие аспекты. В ноябре 2008 года министерство финансов Китая создало «Национальную оценочную комиссию»(NSC). Структуры министерства финансов Китая приняли на себя координационную и вспомогательную работу в течение всего процесса оценки, что способствовало проведению всеобъемлющей оценки Всемирным банком. Всемирный банк, на основе серии анкетных опросов, проведенных исследований компаний и других работ в течение года, 29 октября 2009 года завершил и официально огласил в Пекине «Доклад о бухгалтерской и аудиторской оценке Китая». Всемирный банк в полной мере признал успехи принятия и внедрения положений по бухгалтерскому учету и аудиту, а также назвал их хорошим примером для других стран. Этот вывод, впервые был получен от влиятельной международной организации, самостоятельно проводившей всестороннюю системную оценку в отношении построения, сближения с международными стандартами и эффективного применения китайских положений по бухгалтерскому учету и аудиту.

Предполагаем, что единые мировые стандарты финансовой отчетности высокого качества должны учитывать реальную ситуацию в Китае как развивающейся страны и страны с переходной экономикой. Одновременно, Китай должен всесторонне, углубленно и активно участвовать в создании МСФО, повышать влияние и право голоса Китая в процессе принятия новых норм МСФО, а также изменении и совершенствовании ранее принятых норм МСФО.

Однако, не смотря на достигнутые успехи, процесс реформ в области бухгалтерского учета не был приостановлен.

Согласно представленным предложениям в «Докладе об экспертизе»² Всемирного банка, дальнейшая реформа бухгалтерского учета в Китае ориентируется на разработку «Дорожной карты» и графика проведения реформы бухгалтерского учета. Цель дальнейшей реформы - содействие устойчивой и всеобъемлющей конвергенции системы китайских стандартов бухгалтерского учета с МСФО, направленную на улучшение системы китайских стандартов бухгалтерского учета, непрерывное повышение качества о финансовой отчетности предприятия³.

Министерство финансов Китая в апреле 2010 года выпустило «Карты продолжительного сближения стандартов бухгалтерского учета Китая к МСФО», утвердило, что Китай поддерживает создание единых глобальных высококачественных стандартов, активно участвует в работе Международного комитета по стандартам бухгалтерского учета⁴.

На основании правовой среды Китая, привычки языка, решения практических задач, выполнение стандартов бухгалтерского учета, инициативы и гибкости развития интернационализации бухгалтерского учета, поэтому стратегия «конвергенции» соответствует необходимости текущего и будущего развития построения бухгалтерского учета, что является pragmaticallym и эффективным подходом⁵.

Дальнейшие перспективы реформы бухгалтерского учета и потенциал его развития предстоит реализовать Китаю в 12 пятилетке (2011-2015 гг.). Реформы в области бухгалтерского учета планируется осуществлять на фоне:

- сложной внутренней и внешней обстановке в условиях риска и вызовов последствий международного финансового кризиса;
- углубления экономических реформ и политики открытости;
- создание механизмов, способствующих совершенствованию социалистической рыночной экономики;
- институциональная реформа для обеспечения гарантий социального и экономического развития;
- повышение эффективности распределения ресурсов;
- реструктуризация и реорганизация государственных предприятий;

²Оценка бухгалтерского учета и аудита Всемирного учета – это часть «Доклад о соблюдении стандартов и правила» (Reports on the Observance of Standards and Codes, ROSC). Лю Юй Тянь, достижения реформы бухгалтерского учета и аудита утверждены Всемирным банком: интерпретация «Доклад о бухгалтерском учете и аудите Китая», «Исследование бухгалтерского учета», 2009 №12, стр.5

³Лю Юй Тянь, Достижения реформы бухгалтерского учета и аудита утверждены Всемирным банком: интерпретация «Доклад о бухгалтерском учете и аудите Китая», «Исследование бухгалтерского учета», 2009 №12, стр.13

⁴Ян Мин, новейшее развитие международного сближения стандартов бухгалтерского учета и соответствующие меры в Китае, «Исследование о бухгалтерском учете», 2009 № 9, стр.8

⁵Ян Мин, Лу ТяньЧюо, Сю ХуаСин, Тенденция сближения международного бухгалтерского учета и выбор стратегии сближения национальных стандартов бухгалтерского учета к МСФО, 2011№ 10, стр.14

- быстрое развитие стратегически новых отраслей промышленности (пилотируемые космические полеты, глубоководные технологии разведки, строительство высокоскоростных железных дорог и т.д.);
- устойчивое развитие сельскохозяйственного производства;
- развитие рынка капитала, оптимизация инвестиционного климата;
- поддержание экономической и социальной стабильности;
- повышение качества экономической информации и повышение доверия инвесторов в стране и за рубежом.

Таким образом, сложившаяся экономическая ситуация в стране и дальнейшее направление ее развития ставят перед предстоящей реформой бухгалтерского учета решение следующих задач:

- обеспечить теоретическую поддержку реформы бухгалтерского учета и его дальнейшее развитие через всестороннее изучение теории бухгалтерского учета;
- повысить качество учетной информации с целью защиты национальных интересов Китая и законных прав и интересов инвесторов;
- постановка и совершенствование экологического учета, обеспечение положительной роли бухгалтерского учета в охране окружающей среды;
- интегрировать преимущества китайских ученых в области учета в мировую практику, в целях повышения международного влияния китайских ученых;
- расширять академические обмены и сотрудничество в области теории бухгалтерского учета с США, странами Европы, Азии, Океании и других регионов;
- диверсификация обменной деятельности: применение различных форм (ежегодные конференции, рабочие совещания, семинары и т.д.) ориентированных на разные классы, уровни академической деятельности и профессиональных бухгалтеров;
- реформа бухгалтерского учета должна быть направлена на решение важнейших проблем, возникающих в теории и практике учета;
- формировать стратегический альянс образования, науки и практики;
- сотрудничество с Гонконгом, Макао и Тайванем с целью сближения бухгалтерского учета и аудита, дальнейшего совершенствования механизма академического обмена, подготовка персонала в области бухгалтерского учета.

В Китае проделана огромная работа по реформированию бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Ход реформ можно охарактеризовать как последовательный и систематический, учитывающий постоянные изменения, вносимые в МСФО. Однако, страна сталкивается с определенными проблемами в ходе реализации реформы. К таким проблемам можно отнести не достаточно зрелый финансовый рынок, кадровая проблема, высокая стоимость обучения кадров, ограничения в применении справедли-

вой стоимости и т.д.. В тоже время, анализ задач, поставленных перед бухгалтерским учетом в 12 пятилетке говорит о том, что Министерство Финансов Китая понимает важнейшую роль теории бухгалтерского учета. Только развитие и процветание теории бухгалтерского учета может обеспечить качественные реформы, как в бухгалтерском учете, так и в обществе в целом, имеющие положительные последствия в процессе их практического внедрения.

Литература

1. Сунь, Линь, Осипов, М.А. , Абдалова, Е.Б. Развитие регулирования учета в странах с переходной экономикой и исследование экономических последствий интернационализации положений по бухгалтерскому учету на примере Китая // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2012. - № 3. – с.7-15
2. Сунь, Линь, Абдалова, Е.Б. Международные стандарты финансовой отчетности как вектор развития бухгалтерского учета в Китае // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – № 2 (2). – с. 37-41
3. Лю Юй Тянь. Достижения реформы бухгалтерского учета и аудита утверждены Всемирным банком: интерпретация «Доклад о бухгалтерского учета и аудита Китая» // Исследование бухгалтерского учета. – 2009. - №12, стр.4-15
4. Ян Мин. Новейшее развитие международного сближения стандартов бухгалтерского учета и соответствующие меры в Китае // Исследование бухгалтерского учета. – 2009. - №9, стр.3-14
5. Ян Мин, Лу ТяньЧяо, Сю ХуаСин. Тенденция сближения международного бухгалтерского учета и выбор стратегии сближения национальных стандартов бухгалтерского учета к МСФО // Исследование бухгалтерского учета. – 2011. - №10, стр.11-18

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

СИЖАЖЕВА С.С.

кандидат экономических наук, доцент

АБАЗЕХОВА М.

Магистрант 2 года

направление «Экономика», КБГУ

Для переходной экономики Российской Федерации внутренний аудит является относительно новым явлением. На уровне управления экономическими субъектами внутренний аудит является объективно необходимым слагаемым хозяйственного механизма при любом способе производства. От эффективности внутреннего аудита зависит эффективность

функционирования хозяйствующих субъектов, а это является одним из условий эффективности всего общественного производства, так как хозяйствующие субъекты как сложные социальные системы являются элементом производительных сил. Данные связи обуславливают важность исследования научных основ внутреннего аудита организации

Ученые и практики дают разные определения внутреннему аудиту. Так, Андреев В.Д. считает, что внутренний аудит неотъемлемая часть общей системы управленческого контроля. Его задача помочь соответствующим работникам выполнять свои обязанности настолько квалифицированно и эффективно, насколько это возможно.[2]

Аксененко А.Ф. рассматривает его как - внутрихозяйственный контроль над формированием затрат по местам их возникновения и центрам ответственности с выявлением причин отклонений от нормативной информации, недостатков и резервов финансово-хозяйственной деятельности в первичных производственных подразделениях и обеспечением информацией всех управленческих служб предприятия.[1]

По мнению Данилевского Ю.А. - перед внутренним аудитом стоят задачи активного проникновения в функции менеджмента, организационную деятельность предприятий, где от него ждут не только информации о качестве управленческой деятельности, но и предложений по ее усовершенствованию. [4]

Шеремет А. Н. и Суйц В.П. утверждают, что внутренний аудит - является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. В рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль над сохранностью активов, но и за политикой и качеством менеджмента. [5]

Цель внутреннего аудита — помочь членам предприятия эффективно выполнять свои обязанности. Внутренний аудит предоставляет им для этого данные анализа, оценки, рекомендации, советы и информацию о проверяемых объектах».

Проанализировав разные определения ученых-экономистов, мы пришли к следующим выводам:

- внутренние аудиторы независимы от проверяемых объектов;
- внутренние аудиторы проводят проверку и оценку эффективности деятельности предприятия;
- внутренние аудиторы оказывают помощь сотрудникам предприятия в
 - выполнении своих обязанностей.

В целях взаимодополнения вышеуказанных определений целесообразно их логически совместить. По нашему мнению, внутренний аудит - это регламентированная внутренними документами предприятия деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования предприятия, осуществляемая представителями независимого контрольного органа в рамках помощи органам управления предприятия

(общему собранию участников или акционеров, совету директоров, исполнительному органу).

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только контроль за сохранностью имущества, но и контроль за учетной политикой, стратегией развития предприятия. Следовательно, основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления, а также в защите законных интересов предприятия и его собственников.

По мнению В.В. Бурцева «организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним предприятиям, для которых характерны следующие признаки:

- укрупненная организационная структура (дивизиональная, матричная или конгломератная структура организации);
- многочисленность филиалов, дочерних компаний;
- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;
- стремление органов управления получать объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления» [3].

В специальной литературе встречается взгляд, отождествляющий внутренний аудит и ревизию. В этой связи нам представляется необходимым выяснить, насколько это обоснованно.

В условиях плановой экономики правовой статус и функции ревизии определялись задачами, стоящими перед экономикой на различных этапах ее развития, а применительно к специфике министерств и ведомств строилась организационная структура, выбирались объекты, формы и методы проверки.

Ревизия - это система обязательных контрольных действий по проверке законности, целесообразности и эффективности совершенных в проверяемом периоде хозяйственных и финансовых операций, а также законности и правильности действий должностных лиц [2].

Особенно эффективно ревизия используется для контроля федеральной собственности, субъектов Федерации, а также проверки деятельности государственных, муниципальных унитарных предприятий. Ревизия как форма ведомственного финансового контроля служила системой проверки фактического состояния дел на подведомственных предприятиях с целью проверки правомерности их деятельности, механизмом обратной связи для получения информации об исполнении управленических решений. Ревизия заставляла ответственно подходить к своим обязанностям, способствовала выявлению и устранению условий, порождающих хищения.

Объектами ревизии считаются все аспекты проверяемого предприятия, относящиеся к бухгалтерскому учету.

Таким образом, внутренний аудит следует понимать как элемент системы внутреннего контроля. При этом внутренний аудит не только обеспечивает детальную проверку финансово-хозяйственной деятельности, но

и разрабатывает предложения по ее оптимизации, рационализации расходов, оказывает консультационные услуги руководству предприятием.

При должной организации внутренний аудит способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально ответственных лиц предприятия за выполнение ими своих обязанностей.

Список литературы:

1. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет. - 1994 г. - № 4. - с. 7 - 9.
2. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2003 г. - 464 с
3. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты // Аудиторские ведомости. - 2002 г. - № 8. - с.41- 50.
4. Данилевский Ю.А., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов: Учебное пособие. - М.: Бухгалтерский учет, 1996 г. - 144 с.
5. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2009 г. -352 с.

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

АЛИЕВА П.З.

4к. «БУАиА»

Научный руководитель:

НАГИЕВ Р.Н.

*Кандидат экономических наук, профессор
КФ СПбГЭУ*

В современных условиях управление рассматривается как система, представляющая собой совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов, оказывающих целенаправленное воздействие на финансово - хозяйственную деятельность предприятия, которое выступает в качестве объекта управления.

Управленческая деятельность администрации и персонала любого предприятия направлена, прежде всего, на принятие обоснованных управленческих решений. Управленческий учет, в отличие от финансового учета, - это часть управленческих информационных систем. В США и Великобритании управленческие информационные системы получили широкое распространение. Их цель состоит в том, чтобы обеспечить все уровни управления необходимой для принятия решений информацией.

Наиболее сложной функцией управленческого учета является функция регулирования (принятия управленческого решения), которая связана с такими вопросами, как определение основных целей предприятия, формирование ассортимента вырабатываемой продукции, ценовой политики, капиталовложений. Также нужно решить, как реагировать на отклонения от плана производства. Таких отклонений относятся: недостаток рабочей силы, материалов, кратковременное падение спроса, избыточные расходы на программу капиталовложений. Однако, основной задачей управленческого учета остается контроль исполнения сметы (бюджета) внутри предприятия. Переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять производственные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную коммерческую и финансовую деятельность организаций и предприятий.

Современный бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления организацией. Он должен отвечать требованиям международных стандартов, удовлетворять потребностям внутренних и внешних пользователей информации, выявлять резервы повышения эффективности производства и быть «языком бизнеса». Для удовлетворения перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора и обработки, и отражение информации. В экономике развитых стран и в нашей стране проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Можно сделать вывод, что на современном этапе управленческий учет на предприятии представляет собой не просто учетную систему, а становится основным ключевым ядром всей системы управления предприятием. Другими словами, современный управленческий учет является интегрированной системой управления предприятием, формирующей и обеспечивающей информацией о результатах деятельности (финансовых, временных, качественных, стоимостных и др.) как всего предприятия в целом, так и его отдельных составляющих – структурных подразделений, сотрудников, проектов и т. д.

Таким образом, основную цель внедрения и использования современной системы управленческого учета на предприятиях АПК можно сформулировать следующим образом: своевременное и достаточное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений на основе оперативного и детализированного сбора, систематизации и анализа информации.

В современных рыночных условиях конкурентоспособность и эффективность работы каждого хозяйствующего субъекта во многом зависит от своевременного принятия управленческих решений по изменению объ-

емов выпуска, ассортимента и качества продукции, его ценовой политики. Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организаций. Реформирование экономической системы хозяйствования в нашей стране объективно определило необходимость изучения информационных систем предприятий стран с развитыми рыночными отношениями. Переход к рыночной системе хозяйствования изменил все условия функционирования хозяйствующих субъектов. С начала 90-х гг. в России появились переводы изданий зарубежных ученых-экономистов и специалистов по управлению учету и контроллингу (Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, К. Друри, Дж. Г. Сигела, М. Карренбауэра, Р. Мюллендорфа и др.). Труды зарубежных авторов вызвали огромный интерес и дали толчок развитию отечественной науки и практики в этой области. Однако было бы неверным считать, что до начала реформ 90-х гг. в России управлентский учет не существовал.

Составной частью управлентского учета в условиях интеграции, обработки экономической информации является управлентский анализ. С его помощью учетная информация преобразуется в совокупность показателей и выходных форм для принятия конкретных управлентских решений. Подготовка информации для управления состоит в определении необходимых для решения управлентских задач показателей, подборе данных для их формирования. Состав показателей могут быть не однородными даже для одинаковых или похожих задач управления, поскольку условия их решения как правило различны.

Развитие рыночных отношений в России требует все большего развития и совершенствования управлентского учёта в организациях торговли. И в российской, и в международной практике именно на базе данных управлентского учета принимаются управлентские решения. Однако, по сравнению с мировой практикой, в российской практике управлентский учет не достаточно развит и применяется не во всех предприятиях.

Список использованной литературы:

1. Кондрakov Н.П., Иванова М.А. – Бухгалтерский управлентский учет. – М.: ИНФРА-М, 2009
2. Кукукина И.Г. Управлентский учет: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.-399 с.
3. Апчерч А. Управлентский учет: принципы и практика. М: Финансы и статистика, 2009. – 952 с.
4. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управлентского учета и анализа. СПб.: Питер, 2011
5. Ивашкевич В.Б. Управлентский учет. М.: Финансы и статистика, 2010. – 618 с.

АУТСОРСИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

АБРАМОВА Н.Т.

ст. Зк. Экономика профиль БУАиА

Научный руководитель:

ШИУКАШВИЛИ Т.Т.

*Филиал ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный
экономический университет» в г. Кизляре*

Для более эффективной деятельности предприятия (организации) стремится к привлечению высококвалифицированных кадров, но каждый высококвалифицированный специалист требует высокой заработной платы. На помощь предпринимателю может прийти аутсорсинг в соответствии, с которым имеется возможность получить квалифицированные кадры во внешней среде организации [1].

Термин «аутсорсинг» («outsourcing») происходит от английских слов «outside resource using» — «использование внешних ресурсов». В международной бизнес-практике этот термин определяет последовательность организационных решений, суть которых состоит в передаче некоторых, ранее самостоятельно реализуемых организацией функций или видов деятельности внешней организации или, как принято говорить, «третьей стороне».

Практика аутсорсинга процессов управления персоналом широко распространена в России. Примерами компаний, предоставляющих услуги по набору и найму персонала, являются различные кадровые агентства. Поставщиков комплексных услуг аутсорсинга в сфере управления персоналом и кадрового администрирования в России значительно меньше.

Первыми ласточками аутсорсинга персонала были бухгалтеры. Эта практика удачна, хотя пользуются внешней бухгалтерией сейчас в первую очередь небольшие предприятия, которым просто не под силу держать квалифицированного бухгалтера на полную ставку. Наиболее часто используется схема аутсорсинга и ИТ-компаниями по поддержке и администрированию сетей у заказчика.

В соответствии с заявлениями многих поставщиков услуг аутсорсинга внешнему исполнителю могут быть переданы практически любые функции организации. На практике наиболее распространенной формой реализации аутсорсинга в России является передача следующих функций:

- инвентаризация основных средств, товаров и материалов;
- бухгалтерский учет и расчет налогов;
- юридическое обеспечение деятельности;
- расчет заработной платы сотрудников;
- управление персоналом;
- информационные системы и управление базами данных;

- маркетинговые коммуникации и связи с общественностью;
- управление проектами от разработки до реализации;
- вопросы экономической и информационной безопасности;
- управление логистикой и доставкой;
- производство;
- сборка и тестирование;
- уборка и обслуживание;
- управление транспортом, его техническое обслуживание и ремонт;
- услуги офисной печати, управление офисной печатью

Аутсорсинг позволяет организации-заказчику сократить издержки и значительно снизить трудоемкость и затраты на эксплуатацию информационных систем и приложений, сконцентрироваться на основных бизнес-процессах, не отвлекаясь на вспомогательные.

Выгоды аутсорсинга заключаются в следующем:

1. Снижение стоимости реализации бизнес-процесса, а именно:
 - сокращение и контроль издержек;
 - экономия на налогах на зарплату штатной единице;
 - освобождение внутренних ресурсов компании для других целей.
2. Увеличение качества получаемых продуктов или услуг:
 - фокусирование компании на основной деятельности как заказчика, так и исполнителя — здесь возможен синергетический эффект;
 - использование специализированного оборудования, знаний, технологий.
3. Снижение рисков, связанных с реализацией бизнес-процесса:
 - использование конкуренции на рынке исполнителя;
 - сокращение влияния неуправляемых факторов, например нехватка комплектующих;
 - разделение и частичная передача другой организации рисков;
 - дополнительный доступ к финансам — повышение инвестиционной привлекательности организации.

При использовании аутсорсинга в России проявлялись следующие его недостатки:

- уровень профессионализма сотрудников аутсорсинговой компании
- аутсорсера (как исполнителя, так и его руководителя) может оказаться недостаточным для выполнения работ или оказания услуг на должном уровне;
- недостаточность рычагов управляющего воздействия, что может привести к снижению эффективности процессов и увеличению затрат на обслуживание;
- наличие рисков нарушения сохранности имущества, безопасности и утечки сведений конфиденциального характера в результате предоставления нерегулируемого доступа к документам, данным и материальным ценностям предприятия;

— увеличение времени решения проблем в аварийных ситуациях, связанное с лишним передаточным звеном и согласованиями [2].

Нередко компании вместо штатного юриста предпочитают пользоваться аутсорсингом. Как правило, это обходится значительно дешевле, чем содержание собственного специалиста. Юридические услуги, как и бухгалтерские, нужны любой организации, учреждению или общественной организации, но в большинстве случаев нагрузки просто недостаточно, чтобы сделать выгодным использование штатного юриста.

Основные недостатки использования аутсорсинга:

— передача любого бизнес-процесса на аутсорсинг требует наличия в компании специалистов, которые коммуницируют с аутсорсером, следят за качеством, полнотой и стоимостью его услуг;

— передача ключевых бизнес-процессов на аутсорсинг приводит к постепенной утрате компанией ключевых компетенций; по сути, компания за свои деньги создает себе конкурента на рынке (справедливо исключительно для производственного аутсорсинга);

— переключение на другого аутсорсера (чаще при аутсорсинге производства) может быть достаточно дорогим и болезненным. При этом аутсорсер может поднимать цены или неудовлетворительно выполнять свою работу.

Преимущества аутсорсинга:

1. Экономия средств. Стоимость услуг аутсорсинга гораздо ниже, чем затраты на построение собственной структуры. С зарплаты собственных работников вы обязаны отчислять налоги и взносы в фонды. Стоимость услуг аутсорсера является вашими затратами и сокращает налогооблагаемую базу.

2. Экономия рабочего места. Создание собственной структуры требует дополнительные офисные площади, оргтехнику, канцтовары, справочно-правовые системы, лицензионное программное обеспечение.

3. Постоянная безотказная работа. Собственным работникам вы обязаны предоставлять ежегодный отпуск, больничный. Фирма-аутсорсер работает постоянно.

4. Экономия времени. Подбор кадров — непростая задача, требующая времени. Инфраструктура, технологии и специалисты, необходимые вам, уже есть у нас.

5. Гарантированное качество. Фирма-аутсорсер имеет в своем штате команду высококвалифицированных специалистов и обладает богатым опытом выполнения аналогичных проектов.

Использование аутсорсинговых услуг компанией – ведет к укреплению позиций предприятия на рынке, а так же к ее процветанию. Принимать решение о привлечении аутсорсинговых услуг нужно с реализации бизнес-идеи, так как только такой вариант позволяет формировать высокий уровень рентабельности организации. Введение аутсорсинга на стадии управления определенными функциями способствует обеспечению недостающих для положительного эффекта ресурсов. На стадиях управления

процессами по снижению издержек аутсорсинговая интеграция становится основным элементом управления [1].

Список литературы

1. Шиукашвили Т.Т. Аутсорсинг в управлении персоналом. Сборник. II Всероссийская научно – практическая конференция «Актуальные вопросы экономики и финансов» г. Кизляр. 2014г.
2. Исследовательская и консалтинговая компания, специализирующаяся на рынках информационных технологий / электронный ресурс: www.gartner.com/technology/analysts.jsp

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ПРИБЫЛИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

АГАБЕКЯН С.Г.

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита Кисловодского ф-ла РГЭУ*

В современных условиях прибыль, исчисляемая на основе первоначальных оценок и традиционно представляемая в финансовой отчетности, не дает достаточной информации для формирования разумной и оправданной инвестиционной политики предприятия. Данная «номинальная» прибыль не позволяет ответить на вопрос, какую часть прибыли можно использовать без нанесения ущерба предприятию, и не отражает реальную эффективность финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому дополнительную актуальность в условиях инфляции приобретает вопрос определения «реальной» прибыли.

В традиционном понимании бухгалтерская прибыль – это результат превышения доходов над расходами, т.е. при определении финансового результата сопоставляются доходы, полученные по итогам деятельности, с расходами, обеспечившими эти доходы.

Эти определения, на наш взгляд, в условиях инфляции иллюстрируют узкий подход к понятию прибыли от хозяйственной деятельности, основанной на соотнесении доходов и расходов. При изменении цен, практически всегда, доходы и расходы, несмотря на то, что они формально выражены в одних и тех же единицах, фактически представлены в совершенно разных единицах измерения. Отсюда вытекают и все проблемы, связанные с нереальностью такой прибыли.

Экономисты обычно представление информации о возникающих за период инфляции выигрышах и потерях от владельцев на том основании, что это улучшило бы информационное наполнение финансовых отчетов. Данный подход к определению прибыли получил в зарубежной литературе название - концепция поддержания капитала. В ее основе лежит идея о

том, что в целях защиты интересов кредиторов величина капитала хозяйствующего субъекта должна сохраняться на неизменном уровне. Поддержание капитала требует определения его минимального уровня при вычислении результатов деятельности представляющего субъекта.

Существует несколько подходов к определению капитала, который должен быть сохранен (поддержан), прежде чем предприятие может признать увеличение ресурсов как прибыль:

1. Денежный капитал (рассчитываемый в рамках традиционной системы учета по первоначальной стоимости). Денежный капитал отображает величину капитала, выраженную в номинальных денежных единицах, независимо от их покупательной способности;

2. Физический капитал (или операционный капитал, т.е. капитал, необходимый предприятию для поддержания определенного уровня производства и вложенный в определенную совокупность активов) - скорректированный денежный капитал, учитывающий изменение цен на конкретные активы;

3. Финансовый капитал (т.е. капитал, вложенный в предприятие и учитывающий изменение общего уровня цен) - денежный капитал, скорректированный с учетом изменения покупательной способности денежных единиц, как правило, с помощью общего индекса цен.

Хотя большинство исследователей соглашаются с тем, что доход определяется только после того, как сделаны резервы, чтобы сохранить капитал нетронутым, тем не менее, есть и разногласия в отношении определения характера этого капитала. Те, кто утверждает, что инвесторы поддерживают общую покупательную способность своего инвестированного капитала, придерживаются концепции поддержания финансового капитала.

В основе данной концепции лежит идея Г. Свинея о трактовке капитала как вложенных в фирму денежных средств (доминанта пассива) [1]. Сторонники этой концепции абстрагируются от предметно-вещественной структуры активов предприятия. Упор делается на общую оценку капитала фирмы в целом с учетом покупательной способности денежной единицы, ее колебаний во времени, характеризующихся изменением индекса среднего уровня цен или, что одно и то же, общего индекса цен.

Логика данного подхода в наиболее простом виде может быть выражена следующим образом. В предприятие вложен капитал, представленный пассивной стороной баланса. Этот капитал на момент вложения средств выражался в денежных единицах определенной покупательной способности. Если по истечении некоторого времени покупательная способность денежной единицы изменилась, а это отражается уровнем общего индекса цен, то капитал должен быть пересчитан в денежные единицы новой покупательной силы. Однако этот пересчет делается не прямо, а косвенно - в основном путем пересчета связанных с пассивными статьями в рамках баланса активных статей.

Сторонники концепции поддержания физического капитала утверждают, что предприятие не может получать доход до тех пор, пока не обеспечит поддержание существующих производственных возможностей. Основой для этой концепции является предположение о непрерывности деятельности предприятия. Ф. Шмидт предлагает следующий аргумент в защиту данного подхода: «Необходимо некоторое теоретическое обоснование, почему увеличение стоимости активов не может быть прибылью. Для этих целей мы должны представить предприятие как часть национальной производственной машины. Тогда становится очевидным, что поддержание общей продуктивности или производительности на определенном уровне возможно лишь тогда, когда поддерживаются производственные возможности каждого конкретного предприятия. Поддержание производственных возможностей в целом невозможно, если бухгалтерский учет основывается на первоначальных оценках» [2, с.156].

Необходимо отметить, что концепция поддержания физического капитала имела и своих последовательных противников. Так, Р. Стерлинг и М. Лемке, критикуя концепцию поддержания физического капитала, утверждают, что величина прибыли, рассчитанной в соответствии с данной концепцией, значима, только если выполняются следующие условия:

- фирма постоянно замещает абсолютно одинаковые товары;
- затраты ее постоянно растут;
- она осуществляет закупки и продажи на различных рынках;
- все ее активы - физические.

Если нарушается любое из перечисленных условий, то возникают серьезные проблемы с применением данной концепции [3].

За концепцию поддержания физического капитала высказывались Р. Гинтер, М. Мэтьюс, А. Меррет и А. Сайке [4,5]. В 1980-е годы А. Мерреттом и А. Сайкесом было проведено исследование, поддерживающее данную концепцию и направленное на защиту производственных (операционных) возможностей британской промышленности, страдающей от налогов и дивидендов, исчисленных исходя из «бумажных», т.е. завышенных прибылей, не учитывающих влияние инфляции [8].

На основании критического обзора различных точек зрения на концепцию поддержания капитала, содержащихся в экономической литературе, сформулируем собственную точку зрения. Полагаем, что в условиях инфляции при определении прибыли необходимо использовать концепцию поддержания капитала. Выбор финансового или физического капитала определяется целями пользователей учетной информации. Каждый из вариантов имеет свои преимущества и недостатки. В соответствии с основополагающим принципом непрерывности деятельности предприятия, а также исходя из того, что предприятия редко меняют профиль своей деятельности, считаем целесообразным использование концепции поддержания физического капитала. Однако необходимо отметить, что это может быть затруднено на практике, так как требует трудоемких операций по определению стоимости замещаемого физического актива. С этой точки зрения концепция поддержания финансового

капитала более проста в применении. Также следует учитывать, что в результате технического прогресса, изменения стоимости альтернативных факторов производства или изменения цен на конечную продукцию предприятия может изменяться и стоимость физических активов предприятия, а следовательно, исчезнет необходимость идентичного замещения существующих активов.

Выбор конкретной практической методики учета и оценки последствий инфляции может определяться целями пользователей учетной информации, квалификацией бухгалтеров, уровнем автоматизации бухгалтерского учета, объективными экономическими условиями.

Библиографический список

1. Sweeney H.W. Stabilized Accounting. - Harper, New York Reprinted in 1964.
2. Zeff S.A. Asset appreciation» business income and price-level accounting, 1918-1935, Arno Press, New York, 1976.
3. Sterling R.R. Theory of the Measurement of Enterprise Income, 1970.
4. Gynther R.S., Accounting for Price-level changes: Theory and procedures. - Pergamon press, Oxford, 1966.
5. Метьюс М.Р. Перера М. Теория бухгалтерского учета. - М.: Аудит 1999.

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

ТИМОФЕЕВА О.В.

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета
МАМЫШЕВА А.*

магистрант первого года обучения Санкт-Петербургского государственного экономического университета

Традиционно система бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях не может существовать изолированно от системы государственных (муниципальных) финансов. Учет в государственном секторе имеет более давнюю историю, чем учет коммерческих подразделений. Однако и на современном этапе становления системы учета существуют проблемы требующие разрешения, путем внесения ясности и определенности.

В положениях действующего законодательства присутствует неоднозначность в разграничении понятия доходов как экономической категории применительно к государственным и муниципальным учреждениям.

Общепринятое понятие доходов трактуется в одном смысле – увеличение экономических выгод. Рассматривая эту данность с позиции государственных и муниципальных учреждений, возникает вопрос «чьих именно экономических выгод?» – отдельно взятого учреждения либо бюджета, финансирующего деятельность такого учреждения. Это обстоятельство существенно влияет на построение системы бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях и порождает дисбаланс в соотношении доходов с расходами.

Согласно имеющимся данным, изменения в бухгалтерском учете государственных и муниципальных учреждений носили бессистемный технический и формальный характер, что привело к ситуации когда регулирование бухгалтерского учета в государственных и муниципальных учреждениях не в полной мере отражает учет доходов и расходов, что влечет за собой необходимость оптимизации принципов и методов бухгалтерского учета с целью совершенствования данной структуры.

Ежегодно в бухгалтерский учет вносится ряд корректировок с целью приближения к международным стандартам финансовой отчетности, что позволяет решить ряд вопросов, однако, осталось значительное поле для исследований особенно в плане согласования доходов и расходов.

Необходимость указанных выше проблем для государственных и муниципальных учреждений предполагает значимость совершенствования системы бухгалтерского учета доходов и расходов с целью повышения качества и достоверности информации, совершенствования эффективного управления государственными финансами и прогнозирования финансового состояния в будущем.

Согласно статье 120 Гражданского кодекса Российской Федерации принятого Федеральным законом от 30.11.94 № 51-ФЗ (далее – ГК РФ), а также статье 9.1 Федерального закона от 12.01.96 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – № 7-ФЗ) государственные, муниципальные учреждения – это учреждения, созданные Российской Федерацией (далее РФ), субъектом РФ и муниципальным образованием.

Выделяются три типа государственных и муниципальных учреждений:

- 1) Казенные учреждения;
- 2) Бюджетные учреждения;
- 3) Автономные учреждения.

Казенные учреждения – это государственные (муниципальные) учреждения, осуществляющие оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ, а также исполнение государственных функций с целью обеспечения реализации предустановленных законодательством РФ полномочий органов государственной власти и органов местного самоуправления. Деятельность казенных учреждений финансируется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Казенные учреждения имеют право на осуществление деятельности приносящей доход, если такой аспект прописан в учредительных

документах. Доходы казенных учреждений от осуществления деятельности приносящей доход напрямую поступают в доход соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Бюджетные учреждения – это некоммерческие организации, созданные РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ и оказания услуг, с целью обеспечения реализации предустановленных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (местного самоуправления) в сфере здравоохранения, науки, культуры, образования, социальной защиты, занятости населения, а также в других сферах. Бюджетные учреждения осуществляют деятельность согласно государственному (муниципальному) заданию. Финансирование исполнения государственного (муниципального) задания бюджетным учреждением выполняется в виде субсидий также из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ.

Бюджетные учреждения формируют план финансово-хозяйственной деятельности, который, необходимо отметить, в отличие от сметы, позволяет учреждению право выбора в направлении расходования средств, полученных из бюджета на оказание государственных (муниципальных) услуг. Вместе с тем остатки полученных учреждениями средств по окончании года в бюджет не возвращаются, а используются на выполнение целей, ради которых они созданы.

Бюджетные учреждения имеют право на осуществление приносящей доходы деятельности, но только для достижения целей создания таких учреждений и согласно этим целям при условии указания такого рода деятельности непосредственно в учредительных документах. Порядок определения стоимости дополнительных услуг устанавливается учредителем. Доходы, полученные от указанной деятельности, а также имущество, приобретенное за счет такого рода доходов, поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного учреждения.

Заключение контрактов, а также иных гражданско-правовых договоров бюджетное учреждение осуществляет от своего имени. Согласно статье 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее – Закон № 174-ФЗ) автономные учреждения – это некоммерческие организации, созданные РФ либо субъектом РФ для выполнения работ и услуг, с целью осуществления полномочий органов государственной власти, органов местного самоуправления, предусмотренных законодательством РФ.

В соответствии со статьей 4 Закона № 174-ФЗ автономные учреждения занимаются деятельностью по выполнению работ и услуг, в рамках государственного (муниципального) задания, которое утверждается учредителем согласно видам деятельности, отнесенными его уставом к основной деятельности. Финансирование деятельности автономных учреждений осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета РФ. Автономные учреждения аналогично бюджетным составляют план финансово-хозяйственной деятельности. Если по окончании года имеются остатки по-

лученных средств, то они в бюджет не возвращаются, а используются на цели учреждения.

Автономное учреждение имеет право на осуществление приносящей доходы деятельности только для целей его создания и согласно таким целям при условии указания этой деятельности в его учредительных документах. Порядок определения стоимости дополнительных услуг устанавливается учредителем. Доходы, полученные от указанной деятельности, а также имущество, приобретенное за счет такого рода доходов, поступают в самостоятельное распоряжение автономного учреждения.

Рассмотрев особенности правового положения государственных учреждений можно сделать следующие выводы:

- финансовое обеспечение бюджетных и автономных учреждений осуществляется в виде субсидий на основании плана финансово-хозяйственной деятельности, в отличие от казенных, где финансирование обеспечивается в виде бюджетных ассигнований на основании бюджетной сметы;
- имущественные права бюджетных и автономных учреждений носят более расширенный характер, в виде предоставленных прав в распоряжении движимым имуществом (за исключением особо ценного имущества), а также доходами от приносящей доходы деятельности, что не имеет места в казенных учреждениях;
- право на совершение крупных сделок существует только у бюджетных и автономных учреждений;
- привлечение заемных средств возможно только в бюджетных и автономных учреждениях.

Анализ правового положения государственных (муниципальных) учреждений показал, что правовой статус казенных учреждений существенно отличается от правового статуса бюджетных и автономных учреждений, что влияет на специфику бухгалтерского учета в каждом учреждении. Казенное учреждение не имеет права распоряжаться полученными доходами. В этом случае оно выступает как «собиратель» доходов, которые передаются в последующем в соответствующий бюджет.

Доходы бюджетов, согласно ст. 41 Бюджетного Кодекса Российской Федерации от 31.07.1998г. № 145-ФЗ (далее – БК РФ), делятся на налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления: налоговые доходы – это доходы от предусмотренных законодательством РФ налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним. Решающее значение в доходах бюджета имеют именно налоговые доходы. Налоги являются обязательными платежами, взимаемыми государством (в том числе государственными и местными органами власти) с физических и юридических лиц. Неналоговые доходы представляют собой доходы от использования государственного имущества, доходы от продажи государственного имущества, доходы казенных учреждений от оказания платных услуг, суммы принудительных изъятий, а также иные не противоречащие законодательству РФ неналоговые доходы. Безвозмездные перечисления представляют собой дотации,

субсидии, субвенции, иные межбюджетные трансферты от других бюджетов бюджетной системы РФ, а также иные поступления от физических и юридических лиц, иностранных организаций, включая пожертвования.

В соответствии с бюджетным законодательством казенные учреждения принимают на себя денежные обязательства по осуществлению расходов и платежей, путем создания соответствующих документов, которые необходимы для совершения расходов и платежей в пределах доведенных до них лимитов бюджетных обязательств по утвержденным сметам доходов и расходов. Лимитами бюджетных обязательств является некий объем прав в денежном выражении на принятие казенным учреждением бюджетных обязательств и их исполнение в текущем финансовом году.

Исходя из этого можно выделить два вида осуществляемых расходов - фактические и кассовые.

Фактические расходы [6, с. 42] – расходы, принятые учреждением к оплате согласно требованиям действующего законодательства, в случае когда поставщиком выполнены условия заключенных договоров, начислена заработка плата сотрудникам в установленный день, оприходованы материальные ценности, приобретенные подотчетными лицами. Такого рода расходы должны быть отражены на соответствующих счетах учета по факту принятия учреждением на себя обязательств по оплате определенных сумм. В то же время фактические расходы необходимо отличать от принятия учреждением бюджетных обязательств за счет средств соответствующего бюджета. Под принятыми казенным учреждением бюджетными обязательствами понимается обязанность учреждения в текущем финансовом году предоставить физическому, юридическому и иному субъекту согласно условиям договора (контракта) средства из соответствующего бюджета. Так же необходимо отметить, что бюджетные обязательства должны быть приняты к учету до осуществления кассовых расходов.

Кассовые расходы – это выбытие денежных средств с лицевого счета казенного учреждения, открытого непосредственно в территориальном органе Федерального казначейства. Кассовые расходы осуществляются только в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств, не допускается превышение доведенных с начала года согласно сметным назначениям объемов финансирования в текущем финансовом году в соответствии с показателями бюджетной классификации РФ. Средства, которые поступили в возмещение произведенных казенным учреждением расходов (сумма возврата дебиторской задолженности) признаются как восстановление произведенных кассовых расходов.

Средства, выделяемые учреждениям из соответствующего бюджета должны расходоваться исключительно по целевому назначению. Согласно положениям БК РФ учреждение вправе расходовать средства целевого финансирования на:

- оплату труда служащих, денежное содержание (вознаграждение, довольствие и иные виды надбавок) государственных служащих;

- командировочные, а также иного рода выплаты согласно трудовым договорам;
- оплату труда товаров, работ и оказания услуг государственных для государственных нужд;
- уплату согласно законодательству налогов, сборов и иных обязательных платежей;
- возмещение вреда, в случае его причинения казенным учреждением при выполнении своих функций.

Следовательно, весь перечень расходов, осуществляемых определяется в соответствии со сметой доходов и расходов, установленной БК РФ классификацией расходов и иными согласованными нормативно-правовыми актами.

БК РФ, является самым значимым законодательным актом, регламентирующим бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях. В БК РФ приводится вся бюджетная терминология, закреплены права и обязанности участников бюджетного процесса, дается понятие бюджетной классификации, являющейся основой бюджетного учета. БК РФ дает понятие бюджетного учета в статье 264.1: «Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства».

Согласно ст. 18 БК РФ бюджетная классификация – это группировка доходов и расходов, а также источников финансирования дефицитов бюджетов бюджетной системы РФ, используемая для составления и исполнения бюджета, а также для ведения бюджетного учета и составления бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Бюджетный учет совместно с интегрированной в него бюджетной классификацией выступают надежным и качественным инструментом, обеспечивающим гарантию прозрачности деятельности учреждений, которые являются администраторами доходов, распорядителями и получателями бюджетных средств.

Бюджетная классификация способствует таким процессам как:

- переориентация бюджетов с целью достижения конечных результатов, включая повышение самостоятельности и ответственности участников бюджетного процесса, в том числе администраторов доходов;
- приведение структуры классификации расходов согласно основным функциям, выполняемыми казенными учреждениями;
- согласование бюджетной классификации с международными стандартами финансовой отчетности.

Государственные и муниципальные учреждение руководствуются классификацией операций сектора государственного управления (далее – КОСГУ). Также основополагающим нормативным документом системы бухгалтерского учета и регламентирующим единые требования к ведению

бухгалтерского учета во всех организациях на территории РФ, независимо от их организационно-правовой формы, выступает Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ №402-ФЗ). В нем закреплены единые нормативные и организационно-методологические основы ведения бухгалтерского учета, определены задачи и объекты учета. Также согласно ст.19 указанного закона, внутренний контроль является неотъемлемой частью учета и должен в обязательном порядке быть организован субъектом учета.

В Приказе Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее – Инструкция № 157н) отражается конкретизированный подход к особенностям организационно-правовых форм государственных (муниципальных) учреждений. Инструкция № 157н устанавливает единые требования к организации бухгалтерского (бюджетного) учета для всех трех видов государственных (муниципальных) учреждений, такие как: единый план счетов бухгалтерского (бюджетного) учета, формы первичных документов и регистров учета, методы оценки активов и обязательств, журнальную форму ведения учета, корреспонденцию счетов по основным бухгалтерским операциям.

Инструкцией № 157н введено понятие «субъект учета». Субъектами учета в данном случае являются организации, а именно, участники бюджетного процесса и организации, которые непосредственно осуществляют полномочия органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Субъекты учета в зависимости от выполняемых задач можно подразделить на 3 основные категории:

1. учреждения;
2. финансовые органы, осуществляющие составление и исполнение бюджетов;
3. органы, осуществляющие кассовое обслуживание.

Объектами учета соответственно являются полученные администрируемые доходы и производимые расходы.

Единый план счетов содержит наименования и номера синтетических счетов объектов учета. На синтетических счетах ведется учет обобщенных данных о денежном состоянии объектов учета. Внутри каждого синтетического счета информация об объектах учета детализируется и отражается на синтетических кодах счетов учета, так называемых счетов первого порядка, а также аналитических кодах счетов по группам и видам.

Рассмотрим более подробно структуру номера счета рабочего плана счетов:

- разряды 1-17 отражают аналитический код по классификационному признаку поступлений и выбытий (код классификации доходов и расходов без кода КОСГУ);
- разряд 18 содержит в себе код вида деятельности: «1» – бюджетная деятельность; «2» – приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения); «3» - средства во временном

распоряжении; «4» - субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания; «5» - субсидии на иные цели; «6» - бюджетные инвестиции; «7» - средства по обязательному медицинскому страхованию;

- разряды 19-23 отражают синтетический код плана счетов, 19 разряд - номер раздела плана счетов (всего их 5): первый раздел «Нефинансовые активы», второй - «Финансовые активы», третий – «Обязательства», четвертый – «Финансовый результат», пятый - «Санкционирование расходов хозяйствующего субъекта»; разряды 20 и 21- порядковые номера подразделов внутри каждого раздела плана счетов. Например, второй раздел «Финансовые активы» подразделяется на 13 подразделов: первый подраздел - «Денежные средства учреждения», код счета 201; «Средства на счетах бюджета» - второй, код счета 202; «Внутренние расчеты по поступлениям» – код счета 211, и т. д. Разряды 22 и 23 отражают код аналитического учета плана счетов, представляющих собой порядковые номера внутри каждого подраздела.

- разряды 24-26 отражают коды КОСГУ.

Благодаря такому построению счета обеспечивается возможность ведения детализированного аналитического учета и формирование основы для перехода к бюджетированию, ориентированного на результат. Такой план счетов позволяет формулировать данные о финансовых результатах реализации тех или иных программ. Учетные данные по объемам активов и обязательств в разрезе кодов бюджетной классификации являются основой для построения среднесрочного бюджета в условиях планирования. На основе Инструкции № 157н сформированы отдельные положения по каждому из трех видов учреждений, исходя из отраслевых особенностей.

Для казенных учреждений применяется план счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению утвержденных приказом Минфина РФ от 06.12.2010 №162н (далее Инструкция № 162н).

Учреждения, осуществляющие ведение бухгалтерского учета согласно Инструкции № 162н, формируют бюджетную отчетность на основании «Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ», утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 № 191н (далее – Инструкция № 191н). В Инструкции № 191н приводятся весь перечень форм отчетности с указанием периодичности их представления. Во второй главе настоящей работы будет взята за основу форма 0503127, имеющаяся как «Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета». Учреждения обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетности и представлять ее вышестоящему органу в установленные сроки.

В целях установления единого порядка бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждений используется приказ Минфина

России от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами) органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению» (далее – Приказ № 173н). В приказе № 173н содержится весь перечень форм первичных документов и регистров бюджетного учета (акты, накладные, ведомости, журналы, справки, извещения и т.д.). До принятия ФЗ № 402-ФЗ все первичные документы принимались к учету, только при составлении по унифицированной форме. В настоящее время данная процедура значительно упрощена, благодаря устоявшимся нововведениям. Формы первичных документов могут иметь произвольную форму, но с условием наличия обязательных реквизитов при составлении документа. Данные первичных документов, проверенных и принятых к учету проходят систематизацию в хронологическом порядке и отражаются в регистрах накопительным способом. Перечень унифицированных форм регистров представляет собой Журнал операций ф.050471.

Все указанные журналы имеют одинаковую форму. Для наглядного представления в Главной книге, журналы должны иметь свои порядковые номера – данное обстоятельство также необходимо отразить в учетной политике учреждения. Вся учетная информация по оборотам ежемесячно из Журналов переносится в Главную книгу. При формировании годовой отчетности обороты главной книги переносятся в формы показателей отчетности.

Также немаловажное значение в регламентации бюджетного учета казенного учреждения имеют такие документы как:

- правовые акты, издающиеся главными распорядителями средств бюджета с учетом отраслевых особенностей учреждения в соответствии с нормативными актами органов, организующих исполнение бюджета (органом, организующим исполнение бюджета, согласно действующему законодательству является Минфин РФ);
- рабочие документы казенного учреждения - приказы руководителя об учетной политике учреждения, график документооборота, сроки проведения инвентаризации.

Рассмотрев структуру нормативной базы можно сделать выводы о том что:

- именно БК РФ раскрывает понятия бюджетного учета и бюджетной классификации, являющейся основой учета;
- интеграция бюджетной классификации в бухгалтерский учет обеспечивает целесообразность, прозрачность и точность в отражении фактов хозяйственной жизни;
- положения Инструкции № 157н соответствуют положениям Закона № 402-ФЗ, что обеспечивает принцип единой системы учета;

- В Приказе № 162н, Приказе № 173н, Приказе № 191н, устанавливаются требования к системе учета согласно Инструкции № 157н, что обуславливает выстроенную в иерархическом порядке цепь нормативно-правовой базы.

Как видно из вышеприведенного, бухгалтерский учет в государственных и муниципальных учреждениях имеет более жесткую регламентацию, нежели учет в коммерческом секторе.

На основе приведенных данных можно сделать следующие выводы:

Бюджетные и автономные учреждения обладают большей самостоятельностью, что определяется наделяемыми государством правами и полномочиями. Бюджетные и автономные учреждения вправе распоряжаться полученными доходами от деятельности приносящей доход, а также самостоятельно определять направление расходования полученных доходов и средств целевого финансирования, в случае остатка таковых на конец отчетного финансового года. Противоположная ситуация в казенных учреждениях, что характеризуется отсутствием права распоряжения полученными доходами, так как таковые подлежат дальнейшему распределению в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ, а также не допускается расходование средств целевого финансирования не по назначению. В этой связи казенное учреждение является администратором доходов. Администратор доходов – это уполномоченный орган по организации сбора, контроля за правильностью исчисления, учета и взыскания доходов соответствующего бюджета.

Расходами государственных и муниципальных учреждений являются фактические и кассовые расходы. Фактические расходы признаются по факту принятия учреждением обязательств, такие как начисленная зарплатная плата, задолженность перед поставщиком на основании заключенных договоров и т.д. Кассовые расходы характеризуются выбытием денежных средств с лицевых счетов учреждений. Согласно положениям БК РФ каждый вид дохода и расхода имеет свою четкую функциональную экономическую классификацию, выраженную в наименовании статей бюджетной классификации.

Специфические свойства учета в государственных и муниципальных учреждениях обуславливают необходимость дополнения общих задач бухгалтерского учета более конкретными, как, к примеру, исполнение утвержденного бюджета и повышенный контроль такого исполнения, контроль за выполнением каждого факта хозяйственной жизни, скоординированность деятельности государственных и муниципальных учреждений в достижении целей, поставленных перед ними государством.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бюджетный кодекс [Текст]: от 31.07.1998г. № 145-ФЗ.
2. О бухгалтерском учете [Текст]: федер. закон от 06.12.2011 №402-ФЗ.
3. Налоговый кодекс [Текст]: от 31.07.1998г. № 146-ФЗ.

4. Соснаускене, О.И. Бюджетный учет по-новому: учебное пособие [Текст] /О.И. Соснаускене- издательство <Рид-Групп>, 2013.-240 с.
5. Попова, М.И. Бухгалтерский учет в казенных учреждениях: [Текст] / М.И. Попова-М. :3-е изд., пер. и доп. Учебник и практикум, 2014-524 с.

УПРАВЛЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ

ТИМОФЕЕВА О.В.

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

ГАЛЯУТДИНОВА А.

магистрант первого года обучения Санкт-Петербургского государственного экономического университета

В современном мире в условиях развития рыночных отношений у предприятий с каждым днем возрастает количество контрагентов. Следовательно, возникает ряд объективных и субъективных факторов, усложняющих порядок учета и отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности. В настоящее время оплата после поставки товара, оказания услуг является основополагающим условием расчета в рыночной экономике, в связи с этим и возрастают размеры задолженности. Для выстраивания правильного и эффективного взаимоотношения с клиентами необходимо контролировать состояние взаиморасчетов, следить за тенденцией их изменения в долгосрочной перспективе.

Значительное влияние на финансовое положение организации оказывает размер и качество состояния дебиторской задолженности. В целях эффективного управления дебиторской задолженностью необходимо проводить комплексный контроль за движением дебиторской задолженности, следует максимально обеспечить аналитический учет, раскрывающий состояние расчетов с дебиторами с указанием сроков образования, а так же правильно определять срок исковой давности долга.

На текущий момент ситуация в сфере невозврата долгов очень остра: множество компаний не исполняют по самым разным причинам свои обязательства перед контрагентами. С каждым днем объем дебиторской задолженности на предприятиях увеличивается в связи со сложившейся макроэкономической ситуацией. Ухудшение финансового положения контрагентов связано отсутствием выручки из-за снижения покупательского спроса, сезонности продаж, колебания курса иностранной валюты.

На величину дебиторской задолженности предприятия значительное влияние оказывают такие факторы как:

- объем продаж: при увеличении объема продаж растет и дебиторская задолженность, так как увеличивается количество покупателей и заказчиков;
- условия расчетов с покупателями и заказчиками: если предприятие предоставляет льготные условия расчетов, например, увеличение сроков оплаты, то последствием предоставленной льготы может стать увеличение размеров дебиторской задолженности;
- грамотная политика взыскания дебиторской задолженности: активная борьба в деле взыскания дебиторской задолженности;
- платежная дисциплина покупателей.

Аналитический отдел на предприятии должен предоставлять полную и достоверную информацию о размерах дебиторской задолженности по срокам ее образования, о наличии и величине просроченной задолженности по каждому конкретному дебитору. А так же оценить риски несвоевременной уплаты и возможных потерь.

При предоставлении такой информации возникает возможность провести анализ надежности дебиторской задолженности, разработать рациональное управление по расчетам с покупателями, провести прогнозный анализ. Благодаря этому создаются условия перехода от пассивного управления дебиторской задолженностью к политике активного управления, предполагающего целенаправленное воздействие на условия предоставления кредита покупателям.

Существует много внутренних и внешних факторов определяющие величину дебиторской задолженности. Внешние факторы не зависят от деятельности организации, и ограничить их влияние практически невозможно. Внутренние факторы зависят от того, насколько эффективно и с какой отдачей финансовый менеджер стремится усовершенствовать методы управления дебиторской задолженностью. Одним из самых главных факторов, влияющих на величину дебиторской задолженности, является инфляция.

Работа с дебиторской задолженностью - это сложный многоаспектный процесс, который обеспечивается многими подразделениями, в котором есть обязательные сроки, стадии, результаты. В связи с этим данным процессом следует управлять, координировать дебиторскую задолженность. Профилактика и взыскание долгов не будут эффективными без понимания целей процесса и его задач, без контроля сроков и результатов деятельности. И именно поэтому управление дебиторской задолженностью является одной из важнейших задач повседневной деятельности финансового менеджера.

Таким образом, необходимо стремиться к минимизации дебиторской задолженности каждого покупателя и прочих дебиторов, что снизит потребность в заемных источниках финансирования и положительно скажется на ликвидности деятельности организации. Достоверный учет дебиторской задолженности наравне с другими объектами учета необходим для

подтверждения достоверности баланса, определения ликвидности, финансовой устойчивости.

Под управлением дебиторской задолженностью понимается система принятия и реализации решений относительно величины дебиторской задолженности, приводящая к оптимизации денежных потоков предприятия при минимизации совокупных затрат по управлению дебиторской задолженностью за определенный период.

Для увеличения эффективности контроля за дебиторской задолженностью необходимо утвердить внутренний регламент о контроле и управлении дебиторской задолженностью, где следует прописать порядок работы, направленный на своевременное выявление просроченной задолженности, процедуры по взысканию и ответственных за их выполнение.

Для более эффективного управления дебиторской задолженностью необходимо:

- осуществлять предварительную работу с потенциальными дебиторами до отгрузки, в том числе по выяснению их платежеспособности. Такая работа, касающаяся особенно новых покупателей, должна осуществляться юридической службой организации в части проверки учредительных документов контрагента, а также может осуществляться финансовым отделом в части анализа показателей платежеспособности контрагента по данным его бухгалтерской отчетности;
- при заключении договоров тщательно оговаривать с покупателями условия предоставления отсрочки, систему штрафных санкций за просрочку платежа;
- проводить регулярный мониторинг состояния задолженности, в частности анализ состава, структуры, динамики и обрачиваемости дебиторской задолженности;
- регулярно проводить акты сверки с контрагентами для подтверждения задолженности. Это условие, а также порядок и периодичность проведения сверок можно прописать в договоре. Проведение регулярных сверок с покупателями особенно важно для организации в связи с большим ассортиментом товаров, большим количеством отгрузок, предоставлением отсрочки платежа;
- усилить контроль за качеством дебиторской задолженности, то есть при выявлении просроченной дебиторской задолженности, которая может перерасти в безнадежную, своевременно предпринимать меры по досудебному и судебному урегулированию;
- наладить систему предъявления претензий;
- контролировать соотношение кредиторской и дебиторской задолженности.

Данные меры предполагают более четкую организацию учета и анализа дебиторской задолженности, что, в свою очередь, должно привести к выявлению на более ранних сроках просроченной дебиторской задолженности, своевременному образованию резервов по сомнительным долгам и, как следствие, к повышению качества управления дебиторской задолжен-

ностью в организации. Для успешной реализации этого алгоритма необходимо опираться на ряд принципов (таблица 1).

Таблица 1
Принципы управления дебиторской задолженностью

Принцип	Сущность
Принцип единства и взаимодействия	инструментарий управления дебиторской задолженностью должен соответствовать маркетинговой и финансовой политике предприятия, а принимаемые решения относительно управления дебиторской задолженностью должны исключить возникновения противоречий в управлении предприятием в целом и обеспечить его наиболее эффективное функционирование
Принцип непрерывности и последовательности	управление дебиторской задолженностью должно осуществляться на регулярной основе, при этом его этапы должны находиться в логически увязанной последовательности
Принцип гибкости	при управлении дебиторской задолженностью необходимо использовать только те методы и инструменты, которые в большей степени соответствуют поставленным перед предприятием целям и задачам в конкретный период
Принцип информационной доступности	учет дебиторской задолженности должен быть организован таким образом, чтобы можно было легко получить информацию о каждом контрагенте и каждом договоре на любую дату

Главной целью управления дебиторской задолженностью является разработка мероприятий по совершенствованию настоящей или формированию новой политики расчетов с покупателями, направленной на увеличение прибыли.

Для улучшения финансовых результатов в области дебиторской задолженности бухгалтеру следует ежемесячно составлять реестр «старения». Данный реестр будет подробно информировать о тех покупателях, долги которых накопились относительно недавно (и нужно принимать активные меры по их погашению), и о тех у кого имеется старая задолженность (и надо передать дело в суд или списать долг, так как вероятность возврата низкая). Для этого в программе нужно сформировать отчет «Задолженность покупателей по срокам долга». В данном отчете все долги отсортированы по дате возникновения: до семи дней, от одной до четырех недель, от одного до двух месяцев, от двух до трех месяцев и свыше трех месяцев. Какие категории будут считаться свежими или старыми – решает сама компания. Еще одним из важных моментов в прослеживании состояния дебиторской задолженности является правильная и своевременная разноска банковских выписок.

Методов по выявлению дебиторской задолженности множество, но самый простой и привычный метод, позволяющий понять, кто, сколько должен и когда долг обязан погасить, - инвентаризация. По правилам бухгалтерского учета инвентаризация является обязательной лишь перед составлением годовой отчетности. Но для контроля этого, безусловно, недостаточно, поэтому необходимо проводить инвентаризацию не реже чем раз в квартал. Однако одной инвентаризацией обойтись невозможно и, помимо этого, как минимум раз в 2 месяца проводить мониторинг задолженности. Еще одним из важных моментов является аккуратное заполнение не только акта инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, но и справку к акту инвентаризации расчетов. Тогда будут зафиксированы все необходимые нам параметры долга такие как:

1. начало истечения срока исковой давности, определенный по условиям договора;
2. сведения о прерывании срока исковой давности;
3. дата истечения срока исковой давности, так как будет изменяться в случае прерывания истечения срока;
4. сведения, указывающие на нереальность взыскания долга (например, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства).

Если исходить со стороны контроля за состоянием размеров дебиторской задолженности, то следует начинать работу с задолженностью с первого дня просрочки и следует исходить из следующей последовательности:

5. при работе с большими платежами, менеджер, который курирует договор, в качестве профилактики уведомляет клиента о приближении срока оплаты по графику. Если наступит просрочка, до двух рабочих дней менеджер выясняет у клиента причины и планируемый срок ее погашения, если же просрочка до месяца, для выяснения ее причин и сроков устранения менеджер направляет письменный запрос от имени директора письмом с уведомлением. После получения ответа и передачи его содержания директору, задолженность контролирует менеджер по борьбе с задолженностью. По истечении времени, необходимо в период срока исковой давности, в данном случае 3 года, обратиться в суд за взысканием задолженности. При обращении в суд вероятность взыскать задолженность увеличится, если оперативно передать все требуемые документы в соответствующие органы. И как правило, основная часть должников погашает свои долги;

6. следует проверять платежеспособность новых контрагентов перед тем как заключить контракт с новым арендатором, помимо стандартной проверки стоит изучить негативные отзывы;

7. при необходимости мотивировать быструю оплату счетов: арендатор должен быть заинтересован в том, чтобы вовремя платить по счетам. Для этого необходимо, чтобы присутствовал реальный

экономический интерес. Одним из вариантов такой мотивации может быть предоставление скидки за досрочную оплату.

Достоверная оценка активов баланса экономического субъекта во многом зависит от реальной оценки дебиторской задолженности, учитывая риски невозврата долгов. Важно не допускать образования сомнительной, просроченной дебиторской задолженности, которую придется списывать на прочие расходы, ухудшая финансовые результаты. Следует отметить, что для осуществления контроля за движением дебиторской задолженности следует максимально обеспечить аналитический учет, раскрывающий состояние расчетов с дебиторами с указанием сроков образования, даты сверки расчетов, для того чтобы правильно определять срок исковой давности, а также истечение этого срока.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дудин А. А. Дебиторская задолженность. Методы возврата, которые работают. – СПб.: Питер, 2012. – 277 с.
2. Вайтман Е.Г. Выявляем и списываем просроченную задолженность в налоговом и бухгалтерском учете//Российский налоговый курьер – 2015- № 4
3. Латышева К.В. Управление дебиторской задолженностью // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение- 2014 -№ 12
4. Саблин М.Т. Взыскание долгов: от профилактики до принуждения// Современный бухучет – 2015 - №1
5. Соловьева А.А. «Дебиторка», «кредиторка» и действия с ними// Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение - 2014- № 11
6. Биркая Е. Как контролировать дебиторскую задолженность [Электронный ресурс]// Финансовый директор/Дата обращения 27.11.2015- Режим доступа: <http://www.1fd.ru/#/document/178/1116>

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ТИМОФЕЕВА О.В.

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

КУЗЬМИЧЕВА А.

магистрант первого года обучения Санкт-Петербургского государственного экономического университета

Взаимосвязь категорий «доходы», «расходы» и «финансовые результаты» в российской системе бухгалтерского учета прослеживается достаточно четко: финансовый результат признается разницей доходов и расходов.

дов. Однако на практике дело обстоит иначе, выявляются отдельные показатели доходов, которые непосредственно участвуют в формировании капитала организации. С одновременным выявлением подобных несоответствий раскрывается актуальность вопросов учета и аудита финансового результата, в общем и частном рассмотрении. В современной экономике формирование финансового результата и распределение прибыли стали самым эффективным и уникальным орудием контроля качества исполнения и функционирования организации. Трудно охватить весь спектр вопросов, зависящих от финансового состояния предприятия: от инвестиционной привлекательности до внутреннего регулирования работ.

Рассматривая вопрос формирования финансовых результатов и распределения прибыли в организации муниципальной собственности, мы столкнулись со следующими проблемами:

8. в нормативно-правовой базе РФ нет четких и последовательных указаний по формированию финансового результата именно муниципальных предприятий;

9. рекомендации финансового ведомства носят общий порядок не всегда применимый к учету и отражению хозяйственных операций унитарных предприятий;

10.искажение бухгалтерской отчетности, что приводит к неправильной оценке заинтересованными лицами финансового положения организаций;

11. отсутствуют формы, достоверно отражающие финансовое положение унитарных предприятий;

В основном организации сталкиваются с подобного рода проблемами из-за отсутствия продуманной системы учета государственной помощи. Так например, порядок учета может проходить следующим образом: операция поступления основных средств из муниципальной казны сверх уставного капитала отражается с использованием сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а данные об остаточной стоимости формируются путем отражения амортизации, начисленной предыдущем балансодержателем, по Дебету сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и Кредиту сч. 02 «Амортизация основных средств».

В дальнейшем объекты основных средств амортизируются в общем порядке: амортизационные отчисления относятся на расходы предприятия. Расходы формируют себестоимость продукции, работ или услуг, а себестоимость - цену. Амортизация, являясь элементом себестоимости, при реализации продукции или услуги превращается в доход, а после оплаты в денежные средства. Однако следует отметить, ввиду сложившихся порядков учета при исчислении субсидий организацией может не учитываться амортизация объектов дорожного хозяйства. Таким образом, амортизационные отчисления по объектам дорожного хозяйства никогда не превращаются в денежные средства, тем самым теряется экономический смысл амортизации как источника инвестиций деятельности предприятия. В данном случае, амортизация, начисленная по объектам дорожного хо-

зяйства и не возмещенная субсидиями, приводит лишь к увеличению убытка предприятия. Исходя из этого, предприятию можно рекомендовать погашать стоимость объектов дорожного хозяйства за счет источника его формирования – нераспределенной прибыли, и отражать следующей записью:

Дт. сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) суб.5 «Имущество, полученное из казны»

Кт. сч.02 «Амортизация основных средств»

Данная операция не изменит данных бухгалтерского баланса: убыток, получаемый в течение отчетного периода, уменьшает нераспределенную прибыль. Однако отчет о финансовых результатах будет более привлекательным для инвесторов, банков или кредиторов: часть убытка в сумме не возмещенной субсидиями амортизации по объектам дорожного хозяйства не будет в нем отражаться.

Так же предприятию следует помнить, что в соответствии с разъяснениями Минфина РФ от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01 и от 9 июня 2011 г. № 07-02-06/104, рекомендовано поступление имущества из казны отражать с использованием сч.83 «Добавочный капитал».

Теперь рассмотрим порядок учета амортизации со стороны налогового учета.

В составе амортизируемого имущества организация учитывает имущество стоимостью свыше 40 000 руб. и сроком полезного использования более 12 месяцев.

Первоначальная стоимость основных средств для целей налогового учета сформирована исходя из фактических затрат предприятия на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, амортизационная премия в соответствии с учетной политикой не применяется.

Срок полезного использования определяется в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 года №1.

Синтетический учет амортизируемого имущества ведется на счете Н05 «Амортизируемое имущество». Для учета движения амортизируемого имущества в рабочем плане счетов налогового учета к счету Н05 «Амортизируемое имущество» открыты следующие субсчета:

- Н05.01 «Первоначальная стоимость основных средств»;
- 4. Н05.02 «Амортизация основных средств».

В соответствии с учетной политикой, принятой в организации, амортизация в налоговом учете начисляется линейным методом с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период подлежит отражению по строке 131 Приложения №2 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль. Код метода начисления амортизации, закрепленного учетной политикой, указывается по строке

135.. При начислении амортизации в регистрах налогового учета формируются следующие записи:

Таблица 1
**Корреспонденция счетов по учету амортизации в налоговом
учете МКП «Спецавтобаза»**

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание проводки
1	H01.05«Формирование расходов основного производства»	H05.02 «Амортизация основных средств»	амортизация включена в прямые расходы
2	H07.04.1 «Косвенные расходы»	H05.02 «Амортизация основных средств»	амортизация включена в косвенные расходы
3	H07.13 «Расходы обслуживающих производств»	H05.02 «Амортизация основных средств»	амортизация включена в расходы обслуживающих производств

Суммы начисленной в расходы амортизации в налоговом и бухгалтерском учетах различны. Это обусловлено следующими факторами:

5. различной первоначальной стоимостью объектов, принятой в налоговом и бухгалтерском учетах;

6. амортизация, начисленная по объектам дорожного хозяйства, не включается в расходы в соответствии с п.п. 4 п. 2 ст. 256 НК РФ.

В учете предприятия при начислении амортизации можно выделить три вида разниц:

- Постоянные разницы – это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются в налоговом. В исследуемом объекте постоянные разницы возникают при начислении амортизации по объектам дорожного хозяйства. Погашается путем признания постоянного налогового обязательства.

- Вычитаемые временные разницы - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в следующих отчетных периодах. Погашается путем погашения и признания отложенного налогового актива.

- Налогооблагаемые временные разницы — это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах. Погашается путем погашения и признания отложенного налогового обязательства.

В журнале-ордере согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» отражены следующие бухгалтерские проводки, характеризующие изменение временных и постоянных разниц:

Таблица 2

Отражение временных и постоянных разниц, возникающих при начислении амортизации в бухгалтерском учете

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание проводки
1	09 «Отложенные налоговые активы»	68.4.2 «Расчет налога на прибыль»	признание отложенного налогового актива
2	68.4.2 «Расчет налога на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	погашение отложенного налогового актива
3	68.4.2 «Расчет налога на прибыль»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	признание отложенного налогового обязательства
4	77 «Отложенные налоговые обязательства»	68.4.2 «Расчет налога на прибыль»	погашение отложенного налогового обязательства
5	99.2.3 «Постоянное налоговое обязательство»	68.4.2 «Расчет налога на прибыль»	отражено постоянное налоговое обязательство

Формирование бухгалтерских записей по признанию и погашению временных и постоянных разниц производится ежемесячно наряду с начислением амортизации.

В экономической литературе часто встречается мнение о том, что амортизационная политика это не просто учетный механизм погашения стоимости основных фондов посредством способов начисления амортизации, а инструмент финансового менеджмента, включающий в себя совокупность принципиальных решений выбора оптимальных для данного предприятия способов расчета амортизационных отчислений в зависимости от условий эксплуатации основных фондов, рыночной конъюнктуры.

В этой связи, амортизационная политика становится продуманной и аналитически выверенной совокупностью учетных процедур достижения наилучшей устойчивой скоординированной динамики амортизационного ресурса (начисления, поступления, накопления, капитализации, расходования на обновление действующих фондов и реинвестирование в инновации), налоговых платежей и себестоимости продукции с позиции текущего уровня воспроизводственной сбалансированности основного капитала.

Целью амортизационной политики является инновационное воспроизводство основного капитала для развития и поддержания конкурентоспособности производства.

Амортизационная политика реализует следующие функции:

- Воспроизводственную, основанную на связи амортизации с реинвестиционным процессом и восстановлением изношенного капитала;

- Хозрасчетную, проявляющуюся во влиянии амортизации на результаты финансово-хозяйственной деятельности;
- Распределительную, раскрывающую характер и направления изменения пропорций в начислении денежных сумм амортизации и их использования на возмещение основного капитала;
- Стимулирующую, создающую материальную заинтересованность в эффективном процессе производства с одновременным ускорением темпов замены физически и морально изношенного оборудования;
- Регулирующую, находящую свое проявление через влияние способа начисления амортизации на налоговые платежи предприятия.

Сочетание приемов линейной и нелинейной амортизации неизбежно приводит к проявлению пяти типов амортизационной политики: пассивной, агрессивной, консервативной, компромиссной и адаптивной.

Как правило, инвестиционный ресурс предприятий формируется за счет чистой прибыли и амортизационных отчислений, а нормы амортизации в составе прочих факторов регулируют скорость возмещения капиталовложений.

На этой основе предприятие разрабатывает и реализует собственную амортизационную политику посредством выбора способа начисления амортизации, последовательно отображая этой в своей учетной политике. Тем самым организация получает возможность адаптации общих принципов к конкретным условиям хозяйствования, реализовать предусмотренные законом права – использование амортизационной премии, повышающих и понижающих коэффициентов, смена метода начисления амортизации в рамках налогового учета, расходование и капитализация амортизационного ресурса и т.д.

Возникает настоятельная потребность в оптимизации амортизационной политики по приоритетам:

- обоснование сроков полезного использования основных средств в координации с условиями эксплуатации и техническим прогрессом;
- осуществление стратегических расчетов по оптимизации общей величины амортизационного ресурса за период эксплуатации;
- использование льгот в виде ускоренной амортизации, повышающих коэффициентов, амортизационной премии.

Однако следует отметить, что неэффективная амортизационная политика может возникать вовсе не из-за приемов, а из-за убыточной деятельности предприятия и роста дебиторской задолженности, которая, в свою очередь, приводит к недостатку денежных средств в связи, с чем амортизационные отчисления не накапливаются, а и растратаются на осуществление текущей деятельности предприятия. В таком случае организации следует предпринимать более жесткие меры по сокращению дебиторской задолженности.

Менять методы начисления амортизации ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете не требуется: это приведет к усложнению учета и росту убытка. Только, если предприятие начнет получать прибыль в налоговом учете, следует перейти к более агрессивной амортизационной политике: сменить метод начисления амортизации на нелинейный, применить амортизационную премию. Это минимизирует налог на прибыль и увеличит чистую прибыль.

Также предприятию можно порекомендовать применить льготу по налогу на имущество.

От уплаты налога на имущество освобождены организации, имеющие на своем балансе объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств областного или местного бюджетов. Согласно инструкции по заполнению формы федерального статистического наблюдения № 22-ЖКХ (сводная) «Сведения о работе жилищно-коммунальных организаций в условиях реформы», утвержденной приказом Федеральной службы государственной статистики от 20 ноября 2009 года № 269, в состав предприятий предоставляющих жилищно-коммунальные услуги входят организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, осуществляющие работы по дорожно-мостовому хозяйству. Это позволит сократить налог на имущество, сэкономленные деньги можно направить на модернизацию основных средств.

Для оптимизации учета амортизационных платежей предприятию можно рекомендовать:

- Сроки полезного использования основных средств определять, исходя из ожидаемого срока их эксплуатации, учитывая сменность, что позволит избежать ситуации, когда основное средство уже не пригодно к эксплуатации, но еще имеет остаточную стоимость.
- Усилить меры по снижению убытков и дебиторской задолженности.
- Направлять амортизационные отчисления только на приобретение или модернизацию основных фондов: в настоящий момент предприятие, испытывая постоянный недостаток денежных средств растратывает амортизационные отчисления на приобретение материалов, выплату заработной платы и погашение кредиторской задолженности.

В целях минимизации налоговых платежей следует:

в случае планирования получения прибыли в налоговом учете, применить амортизационную премию;

Собственнику предприятия необходимо выделить дополнительные субсидии на обновление активной части основных фондов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дружиловская Т.Ю. Новые регламентации по формированию отчета о прибылях и убытках в РСБУ / Дружиловская Т.Ю. // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 5. - С. 2 - 9.
2. Краснoperova O.A. Амортизация: исчисление, налоговый учет, отчетность. – 2010. – М.: Налоговый вестник, 2010. – 304 с.;
3. Соколов М. Роль амортизации в накоплении/М. Соколов// Экономист. -2011. - №7 - с. 36-59;
4. Амортизационная политика: формирование и анализ: Монография / Н.Н. Барткова, Н.Н. Крупина. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 301 с.;
5. Еременко Т.В. Концепция амортизации О. Шмаленбаха // Финансы и бизнес. – 2014. – № 3. – С. 160-173.;

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

АНАТОВА Н.

студентка 4 курса БУАиА

Научный руководитель:

АЛИБЕКОВ Ш.И.

Доктор экономических наук, профессор

КФ СПбГЭУ

Основные средства являются для организации одной из наиболее существенных статей финансовой отчетности. В связи с этим значимость оценки основных средств трудно переоценить: от того насколько объективно она определена, зависит достоверность финансовой отчетности организации. Однако методика оценки данных активов в российском учете в настоящее время далека от идеала, содержит множество проблемных и нерешенных вопросов и требует серьезной доработки. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в сумме фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление. Существуют особенности определения первоначальной стоимости основных средств для целей налогового учета, зависящие от того, каким способом приобретено имущество.

Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляются организацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией. Фактические затраты, связанные с приобретением за плату основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов. При принятии основных средств к бухгалтерскому

учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты, связанные с приобретением основных средств, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств. Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. При поступлении вклада в уставный капитал организации в виде основных средств производится запись по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями. Отражение формирования уставного капитала организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, включая стоимость основных средств, производится в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета расчетов с учредителями в корреспонденции с кредитом счета учета уставного капитала. Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы. В случае приобретения по договору дарения(безвозмездно), первоначальная стоимость основных средств, признается их текущая рыночная стоимость. [4]

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций. На величину первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), формируются в течение срока полезного использования финансовые результаты организации в качестве прочих доходов. Принятие к бухгалтерскому учету указанных основных средств отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятель-

ствах приобретаются аналогичные основные средства. Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.[5]

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всех работ. На сумму произведенных затрат делаются записи по дебету счета учета основных средств и кредиту счета учета вложений во внеоборотные активы, а также производятся соответствующие записи в инвентарной карточке по учету капитальных вложений организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств.[11]

В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств. На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект. Если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов. Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении организацией инвентаризации активов и обязательств, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и отражаются по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом прибылей и убытков в качестве прочих доходов. Учет объекта основных средств в инвентарной карточке ведется в рублях. Допускается ведение учета объекта основных средств в инвентарной карточке в тысячах рублей. По объекту основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, в инвентарной карточке указывается также его контрактная стоимость в иностранной валюте.

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта приемки-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект. Одним актом приемки-передачи основных средств может оформляться принятие к бухгалтерскому учету однотипных объектов одинаковой стоимости, принимаемых к бухгалтерскому учету одновременно. Указанный акт, утвержденный руководителем организации,

вместе с технической документацией передается в бухгалтерскую службу организации, которая на основании этого документа открывает инвентарную карточку или делает отметку о выбытии объекта в инвентарной карточке. Техническая документация, относящаяся к конкретному инвентарному объекту, может передаваться по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке. Машины и оборудование, не требующие монтажа (транспортные передвижные средства, строительные механизмы и т.п.), а также машины и оборудование, требующие монтажа, но предназначенные для запаса (резерва) в соответствии с установленными технологическими и иными требованиями, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств на основании утвержденного руководителем акта приемки-передачи основных средств. [9]

Если по результатам достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации объекта основных средств принимается решение об увеличении его первоначальной стоимости, то корректируются данные в инвентарной карточке этого объекта. Если отражение корректировок в указанной инвентарной карточке затруднено, взамен открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера) с отражением новых показателей, характеризующих достроенный, дооборудованный, реконструированный или модернизированный объект. Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы. По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или

прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. [10]

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертизные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств. При принятии решения о переоценке объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов (здания, сооружения, транспортные средства и т.п.), организации следует учитывать, что в последующем объекты основных средств однородной группы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость указанных объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. В целях проведения переоценки объектов основных средств в организации должна быть проведена подготовительная работа по осуществлению переоценки объектов основных средств, в частности, проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Данными для переоценки объектов основных средств являются: первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее), по которой они учитываются в бухгалтерском учете на дату переоценки; сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на указанную дату; документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 31 декабря отчетного года. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. [10] Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, относится в кредит счета учета прочих доходов и расходов в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки отражается по дебету счета учета прочих доходов и расходов в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за

счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета учета основных средств. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается по дебету счета учета прочих доходов и расходов в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета учета нераспределенной прибыли организации. Подводя итог можно сказать, что оценка основных средств – это особая специальность, требующая большого опыта и особого программного обеспечения для обработки больших массивов информации, с помощью которого можно было бы нивелировать недостатки учёта ОС на предприятии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 06.12.11 №402-ФЗ (ред.04.11.2014) «О бухгалтерском учете»;
2. НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп. вступил в силу с 01.01.2015);
3. НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред.29.12.2014) (с изм. и доп. вступил в силу с 29.01.2015);
4. Приказ от 30.03.2001г. № 26н об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01;
5. Приказ от 13.10.2003г. № 91н об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств;
6. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (ред. от 10.12.2010) «О классификации основных средств, включаемых в амортиационные группы»;
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н (ред. от 08.11.2010);
8. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 277 с.
9. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / М.П. Переверзев, А.М. Лунева; Под общ. ред. М.П. Переверзева. - 2-е изд. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 221 с.
10. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.П. Кондрakov. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 656 с.
11. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, Н.Л. Денисов; Под ред. Н.Г. Сапожниковой - М.: ИНФРА-М, 2011. - 505 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ

АХМЕТОВА Л.А.

доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,

КУАШЕВА А.

магистр 2-го года обучения

КБГУ, г. Нальчик

Заработка плата для большинства российских граждан является основным и единственным источником дохода. Переход на рыночные отношения позволил работодателям самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда. Сами же сотрудники имеют право выбирать предприятие с наиболее привлекательными для них условиями труда. При этом приоритет отдается уровню заработной платы. Поэтому, выбранная форма и система оплаты труда должны заинтересовать работников в результатах своего труда, что естественно приведет к росту эффективности деятельности организации в целом.

Основными элементами процесса производства являются средства труда, предметы труда и собственно сам труд. Затраты на оплату труда занимают довольно значительный удельный вес в затратах производства. Поэтому каждая организация должна разработать такую систему оплаты труда, которая позволит максимально точно и объективно определить размер заработной платы каждого работника. Выбранные организацией формы и системы оплаты труда должны заинтересовывать работников в результатах своего труда и обеспечить рост эффективности деятельности организации в целом.

В основе выбранной системы заработной платы должны быть заложены следующие принципиальные положения:

- сумма заработной платы должна соответствовать вкладу сотрудника предприятия, и изменяться в зависимости от того, насколько был полезен труд сотрудника в каждом оплачиваемом отрезке времени;
- оплата труда в основном должна производиться в денежной форме хотя в отдельных случаях не исключена и натуральная оплата;
- заработка плата должна заинтересовывать сотрудника в результатах своего труда.

Выбор системы оплаты труда зависит от вида производства и степени его организации. Существует тарифная и бесстарифная системы оплаты труда.

При тарифной системе заработка плата регулируется в зависимости от сложности труда, напряженности, условий, тяжести труда, видов труда и их значимости. Она включает тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки, ставки (оклады) и тарифные коэффициенты.

Традиционно в отечественной практике применяют повременную и сдельную формы оплаты труда.

При повременной оплате труда заработка работника зависит от отработанного времени. Повременная форма оплаты труда подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную. При простой повременной оплате заработка работника определяется умножением часовой тарифной ставки на отработанное время.

Повременно-премиальная система предполагает не только оплату по тарифу, но и систему премирования за достигнутые качественные показатели в работе. Система премирования разрабатывается на каждом предприятии самостоятельно. Основанием для начисления заработной платы при повременной форме оплаты труда служит табель учета рабочего времени.

При сдельной форме оплаты труда заработка работника зависит от объема выполненной работы: сколько сделал, столько и заработал. Различают следующие виды сдельной оплаты:

- прямая сдельная: заработка плата прямо пропорциональна объему произведенной продукции;
- сдельно-премиальная: кроме оплаты по сдельным расценкам предполагает систему премирования за качественные показатели в работе, перевыполнение норм, экономию материалов и др.;
- сдельно-прогрессивная: она предполагает оплату выполненной работы сверх нормы по повышенным расценкам;
- косвенно-сдельная: по этой системе оплачиваются труд рабочих обслуживающих и обеспечивающих работу оборудования, станков, машин. Заработка плата этой категории устанавливается в зависимости в зависимости от результатов труда, обслуживаемых ими основных производственных рабочих;
- аккордная система: предполагает оплату за технологически завершенный объем работы. Может применяться в строительстве, сельском хозяйстве.

Основанием для начисления заработной платы при сдельной оплате труда служат первичные документы по учету выработки. Состав документов зависит от характера производства, принятой системы нормирования и учета показателей труда, контроля качества результатов труда, а также степени автоматизации учетного процесса.

При бестарифной системе заработка работника ставится в полную зависимость от конечных результатов работы всего коллектива, в котором работает работник, без учета тарифных разрядов и ставок.

Следовательно, необходимо сформировать такую систему вознаграждения персонала, которая позволит учесть вклад каждого работника в общий результат. Для приведения в соответствие степень участия работников в реализации производственной программы организации и меры оплаты труда многие отечественные компании используют систему грейдов.

Разработал систему грейдов американский ученый Эдвард Хей. В последствии эта система дополнялась, варьировалась, однако суть ее осталась неизменной.

Грейды представляют собой инструмент упорядочивания базовых окладов сотрудников [1]. Система грейдов позволяет объединить различные должности, имеющиеся в компании, в единую систему в зависимости от однотипности и значимости проводимых работ, а также от качества работы отдельного сотрудника. Пришедшая с Американского континента система грейдов успешно зарекомендовала себя и сегодня считается среди отечественных компаний лучшей основой для прозрачной и управляемой системы оплаты труда.

Справедливая, прозрачная, адекватная ожиданиям, конкурентоспособная, обоснованная система оплаты труда является одним из основных факторов, работающих на закрепление сотрудников на предприятии. Отсутствие такой системы приводит к неудовлетворенности сотрудников, снижению мотивации и производительности труда, текучести кадров.

Литература

1. Бухгалтерский учет, учебник под редакцией д.э.н. Я.В.Соколова, «Проспект», Москва 2007
2. Карьера. Управление персоналом. Распределение заработной платы: грейдирование [электронный ресурс]. URL: <http://strana-sovetov.com> (дата обращения 17.11.2015)
3. Волков В.П., Ильин А.И. Экономика предприятия: Учебное пособие М.: Новое знание, 2007.
4. Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197 - ФЗ (ред. от 28.07.2012). [электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Грейдовая система оценивания должностей и оплаты труда: методология, практика [электронный ресурс]. URL: <http://hrm.ru>. (дата обращения 17.11.2015)

КРЕДИТОСПОСОБНОСТЬ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ЗАЕМЩИКА КАК ОСНОВА СНИЖЕНИЯ КРЕДИТНЫХ РИСКОВ

АХМЕТОВА Л.А.

доцент кафедры

бухгалтерского учета, анализ и аудита

ХАШПАКОВА Р.Р.

магистр, 2-го года

КБГУ, г. Нальчик

Кредитование физических лиц является для банков приоритетным. Как правила процентные ставки по таким кредитам выше, что позволяет банкам в относительно короткие сроки получать достаточно высокие доходы. Вместе с тем кредитование физических лиц — достаточно рисковая операция, и увеличение доли таких кредитов в портфеле увеличивает кредитный риск банка. Одна из основных мер по предотвращению возможных потерь — правильная оценка способности заемщика выполнять свои обязательства. Выбор критериев для нее был актуален во все периоды развития банковского дела и уже вошел в экономическую литературу в качестве одной из основных задач при определении кредитоспособности заемщика. Между тем сущность понятия «кредитоспособность», а также его содержание в разное время трактовались по-разному.

Проблема оценки кредитоспособности заемщика банка не относится к числу достаточно разработанных. Прежде всего, в уточнении нуждается сам термин «кредитоспособность». Распространенным является такое его определение (способность лица полностью и в срок рассчитаться по своим долговым обязательствам), которое делает его неотличимым от другого термина — «платежеспособность».

Вопросы кредитоспособности были достаточно актуальными и широко освещались еще в экономической литературе дореволюционного периода, а также в трудах экономистов 20-х годов. Последние в целом под кредитоспособностью понимали:

- с точки зрения заемщика - способность к совершению кредитной сделки, возможность своевременного возврата полученной ссуды;
- с позиций банка - правильное определение размера допустимого кредита.

При определении кредитоспособности заемщика, как правило, принимали во внимание такие факторы:

- дееспособность заемщика для совершения кредитной сделки;
- его моральный облик, репутация;
- наличие обеспечительного материала ссуды;
- способность заемщика получать доход.

Моральному облику клиента особенно большое внимание уделялось в литературе дореволюционного периода. По мнению И. Агадурова, «первым и важнейшим условием кредита является необходимость, чтобы личность, ищущая у нас возможности кредитоваться, по своим нравственным качествам не внушала недоверия». При этом моральную основу кредитной сделки (честность и порядочность) напрямую связывали с фактором управления делами, компетентностью, умением руководителей хозяйств предвидеть изменение экономической конъюнктуры и пользоваться ими, своевременно перестраивать производство и т.д. Для учета морального облика клиента предполагалось принимать во внимание даже прошлое заемщика и прошлое его компаний в деле, а равно и тех фирм, в зависимости или в тесной деловой связи с которыми он состоял.

Естественно, к числу важнейших аспектов кредитоспособности относилось наличие материального обеспечения ссуды. Отдельные специалисты даже придавали этому фактору решающее значение. Так, Н.Бунге, связывавший высшую кредитоспособность с наибольшей неподвижностью капитала, вложенного в недвижимое имущество, писал, что «имущество недвижимое рассматривается как самая лучшая гарантия».

Тем не менее, большинство экономистов того времени при рассмотрении вопроса о выдаче кредита во главу угла ставили возможность получения заемщиком дохода. Тот же И. Агадуров связывал возможность кредитования конкретного хозяйства «с его высшей целесообразностью, устойчивостью и доходностью». На этом же делался акцент и в исследованиях 20-х годов.

Современная мировая и отечественная банковская практика позволила выделить следующие критерии кредитоспособности клиента:

- характер клиента;
- способность заимствовать средства;
- способность заработать средства в ходе текущей деятельности для погашения долга (финансовые возможности);
- обеспечение кредита;
- условия, в которых совершается кредитная сделка;
- контроль (законодательная основа деятельности заемщика, соответствие характера ссуды стандартам банка и органов надзора).

Под характером клиента понимается его репутация как юридического лица и репутация менеджеров, степень ответственности клиента за погашение долга, четкость его представления о цели кредита, соответствие ее кредитной политике банка.

Репутация клиента, как юридического лица, складывается из длительности его функционирования в данной сфере, соответствия его экономических показателей средним по отрасли, из его кредитной истории, репутации в деловом мире его партнеров (поставщиков, покупателей, кредиторов).

Репутация менеджеров оценивается на основе их профессионализма, образования, моральных качеств, личного финансового и семейного положения.

жения, результатов взаимоотношения руководимых ими структур с банком. Даже при четком понимании клиентом цели испрашиваемой ссуды, выдача ее является рисковой, если она противоречит утвержденной кредитной политике (например, нарушает утвержденные лимиты отдельных сегментов кредитного портфеля).

Способность заимствовать средства означает наличие у клиента права на подачу заявки на кредит, подписи кредитного договора или ведения переговоров, т.е. наличие определенных полномочий у представителя предприятия или фирмы, достижение совершеннолетия или другие признаки дееспособности заемщика — физического лица. Подписание договора неуполномоченным или недееспособным лицом означает большую вероятность потерю для банка.

Сегодня категория кредитоспособности включает в себя наличие предпосылок для получения ссуд заемщиком и способность погасить их в установленные кредитным договором сроки. Первые определения кредитоспособности встречаются в литературе в конце XIX в. Так, известный российский ученый-экономист, крупнейший реформатор эпохи Александра III Н.Х. Бунге в своей работе «Теория кредита» приводит высказывание французского банкира Джона Ло о кредитоспособности заемщика: «Оказывая доверие, мы обращаем внимание на их [клиентов] честность - она убеждает нас в том, что мы не будем обмануты; на их искусство - оно дает нам надежду, что они не обманутся в расчетах; на их род занятий - этим определяется надежда на процент, который мы ожидаем».

Кредитоспособность клиента в мировой банковской практике фигурирует как один из основных объектов оценки при определении целесообразности и форм кредитных отношений. Способность к возврату долга связывается с моральными качествами клиента, его искусством и родом занятий, степенью вложения капитала в недвижимое имущество, возможностью заработать средства для погашения ссуды и других обязательств.

Перечень элементов кредитоспособности заемщика и показателей, их характеризующих, может быть более широким или сокращенным в зависимости от целей анализа, видов кредита, сроков кредитования, состояния кредитных отношений банка с заемщиком. Оптимальные или допустимые значения таких показателей должны дифференцироваться в зависимости от деятельности заемщика, конкретных условий сделки и пр. Так, для определения кредитоспособности заемщика — физического лица можно учитывать как количественные показатели (экономическая кредитоспособность), так и качественные характеристики (личная кредитоспособность) заемщика, которые подтверждаются соответствующими документами и расчетами.

К качественным характеристикам физического лица относится:

- общее материальное состояние клиента;
- социальная стабильность клиента;
- возраст клиента;
- кредитная история.

К основным количественным показателям физического лица относятся:

- совокупный чистый доход и прогноз на будущее;
- накопления на счетах в банках (информация предоставляется по желанию заемщика);
- коэффициенты, которые характеризуют текущую платежеспособность заемщика и его финансовые возможности выполнить обязательство по кредитному соглашению;
- обеспечение кредита и его ликвидность.

В зависимости от вида кредитных продуктов, которые предоставляет банк, различаются и методы оценки заемщиков, то есть анализ кредитоспособности клиента при потребительском кредитовании будет значительно отличаться от оценки заемщика, которому дается ипотечный кредит. Банки часто используют собственные методики оценки кредитоспособности, которые становятся «ноу-хау» учреждений, в которых они были разработаны.

Литература

1. Банковское дело; современная система кредитования / под.ред. О.И. Лаврушина. М.; КНОРУС, 2007г.
2. Батракова Л.Г. »Экономико-статистический анализ кредитных операций коммерческого банка», М., «Логос», 2008.
3. Глинкина Е.В. «Кредитный скоринг как инструмент эффективной оценки кредитоспособности»//Финансы и кредит, 2011, № 16.
4. Банковское дело / под ред. О.И. Лаврушина; 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2012. – 392 с.
5. Лаврушин О.И. «Роль кредита в экономическом развитии»//Банковское дело 2011, № 2.

ЛЕГАЛИЗАЦИЯ ДОХОДОВ ОТ НЕЗАКОННОГО ОБОРОТА АФГАНСКИХ ОПИАТОВ

НИГАМЕТЗЯНОВА А.А.

студентка Поволжского государственного технологического университета

БАКУЛЕВСКАЯ Л.В.

доцент кафедры «бухгалтерского учёта, налогов и экономической безопасности» ПГТУ

В 2011 году общий объем мирового опийного рынка оценивался в 68 миллиардов долларов США (из которых 61 миллиард долларов США – от опиатов афганского происхождения).

От 50 до 90% всех финансовых операций в Афганистане осуществляются через провайдеров услуг перевода денег или ценностей (УПДЦ).

Афганистан является мировым лидером по производству опиатов: согласно оценкам в 2011 году, 83% общемирового производства опиатов приходится на Афганистан, образуя мировой наркотиконок объемом в 61 млрд долларов США. На настоящий момент эксперты приводят цифры в 70 млрд долларов США, из которых на долю России приходится 16-18 млрд долларов США, Западной и Центральной Европы – 13 млрд долларов США, Восточной и Юго-Восточной Азии – 9,4 млрд долларов США, Австралии – 3,5 млрд. долларов США, Африки – 3,2 млрд долларов США.

При изъятиях наркотиков в 10-15% уровень конфискации наркодоходов не превышает 0,5%. Это означает, что наркодоходы практически в полном объеме поступают в мировую финансовую систему. Доходы от незаконного оборота наркотиков составляют половину доходов транснациональной организованной преступности и пятую часть всех преступных доходов.

Определение наркотрафика предполагает четыре стадии:

- ✓ КУЛЬТИВИРОВАНИЕ опийного мака в Афганистане;
- ✓ ПЕРЕРАБОТКА опиатов,
- ✓ РАСПРОСТРАНЕНИЕ – транспортировка на местном, трансграничном и международном уровнях;
- ✓ ПРОДАЖА на оптовом и розничном уровнях конечному потребителю.

В общем случае, наркотики проходят путь от производителя через страны транзита в страны потребления. Существует два различных механизма:

- ✓ **Рыночная модель**: наркотики поступают к конечному потребителю через цепочку посредников-перекупщиков. В этом случае «добавленная стоимость» возникает на каждом участке и перемещается между ними. Исключены прямые платежи от потребителя к производителю.
- ✓ **Картельная модель**: члены одной преступной группы контролируют поставки наркотиков до конечного потребителя. В этом случае наркодоходы образуются в стране потребления и их финансовый след можно проследить через участников одной сети, в т.ч., возможно, до страны производства.

Приведенные ниже примеры демонстрируют непрерывное смешение финансовых потоков от незаконного оборота наркотиков и легальной торговли в Афганистане.

Правоохранительными органами обнаружены и изъяты наркотики афганского происхождения в доме г-на А. Г-н А. являлся владельцем импортно-экспортной компании, используемой в целях придания законного вида доходам, получаемым от его основной деятельности - торговли опиатами. Кроме того, он использовал свой бизнес для обоснования частых полетов за границу.

Выявлено, что денежные средства, полученные от продажи наркотиков и внесенные на счета указанной импортно-экспортной компании, перечислялись на счета в Международном финансовом центре. Затем обви-

няемый использовал каналы провайдеров УПДЦ, осуществляющих деятельность в Международном финансовом центре, для перевода преступных доходов в двух направлениях: на счета оффшорной компании, открытые в швейцарском банке, и собственные счета, открытые в банках Индии.

Денежные средства, поступившие на несколько счетов в Индии, использовались для приобретения недвижимости и сельскохозяйственных земель.

Нижеприведенный пример демонстрирует, как финансовые операции в рамках отдельной организованной преступной группы могут охватывать широкий спектр стран, он также является примером эффективного международного взаимодействия, результатом которого стали изъятия в общей сложности 250 кг героина, установленные факты отмывания наркодоходов на общую сумму около 10 миллионов долларов США, и экстрадиция наркобарона, находившегося в ОАЭ.

Росфинмониторинг во взаимодействии с ФСКН России проводит финансовое расследование в отношении членов ОПС, организовавших поставки крупных партий афганских наркотиков в Россию.

В рамках финансового расследования осуществляется взаимодействие с ПФР США, ОАЭ, Таджикистана, Казахстана, Узбекистана, Афганистана, Кыргызстана, Германии, КНР, Нидерландов.

В результате проведения оперативно-розыскных мероприятий, в том числе по материалам Росфинмониторинга, установлено нахождение организатора канала доставки наркотиков в ОАЭ и проведена его экстрадиция в Россию. Следственным департаментом ФСКН России возбуждены уголовные дела.

В результате проведения оперативно-розыскных мероприятий задержаны несколько участников группы, у которых изъято более 170 кг героина.

По результатам работы Росфинмониторинга и ПФР стран Средней Азии установлены иные лица, причастные к выявленному каналу доставки героина. Собранные сведения легли в основу финансового расследования ПФР одной из стран Средней Азии и направлены в местные правоохранительные органы, что привело к задержанию одного из активных участников и изъятию около 10 кг героина.

В настоящее время расследование уголовного дела продолжается. На сегодняшний день по результатам экономической экспертизы, проводимой ФСКН России, установленная сумма легализованных денежных средств составляет около 3 млн долларов США.

Имеются сведения о том, что недвижимость, а также движимое имущество используется для оплаты за оптовые партии герoina.

В марте 2011 года Национальная полиция Турции на основании сведений, полученных от информатора, провела операцию, в результате которой изъято 250 кг героина и задержаны руководитель и члены организованной преступной группы.

В ходе процедуры допроса некоторые члены указали на то, что руководитель ОПГ г-н А, приобретал героин у г-на Х, проживающего в г. Хаккари, на границе с Ираном. В 2009 - 2011 гг. данная ОПГ осуществила три поставки крупных партий героина в транспортных средствах из г. Хаккари в г. Стамбул и из г. Стамбул в Албанию.

После доставки героина в конечный пункт назначения полученные денежные средства на сумму 620 тысяч евро были направлены в наличной форме в обменный офис Z в г. Стамбул, через который был осуществлен перевод в обменный офис С в г. Хаккари.

В ходе последовавшего финансового расследования силами ПФР Турции MASAK установлено, что примерно 3 миллиона евро были доставлены в Обменный офис Z пятью порциями для последующего перевода в Обменный Офис С в Хаккари.

Кроме того, установлено, что глава организованной преступной группы г-н А и члены его семьи не вели предпринимательской деятельности и не были трудоустроены. Однако супруга г-на А – г-жа Т «продала» 7 объектов недвижимого имущества г-же Ц. – матери поставщика героина. В ходе проверки установлено, что осуществлялась передача прав на недвижимое имущество без перечисления денежных средств – за услуги по доставке героина. В собственности у родственников г-на А было 8 вилл и 15 дорогих автомобилей.

Широкое распространение получил бесконтактный способ продажи наркотиков: поставщик и клиент договариваются о месте тайника-закладки («у мусоропровода на третьем этаже», «под вторым деревом от мусорного бака» и т.д.) и о времени. Клиент должен провести платеж (на электронный кошелек, мобильный телефон и т.д.) и забрать заказ из оговоренного места.

Нижеприведенный пример показывает механизм движения денежных средств через электронные платежные системы.

В ходе анализа движения денежных средств по одному из электронных кошельков (кошелек «А») было установлено, что с данного кошелька ежедневно проводится 5 – 7 операций (по 15 тыс. рублей) по переводу денежных средств через систему денежных переводов в Таджикистан. Был установлен кошелек «Б», с которого на кошелек «А» осуществлялись переводы денежных средств, при этом на кошелек «Б» через ATM вносились наличные денежные средства, кратные ценам на наркотические средства.

Далее установлен номер сотового телефона, на который зарегистрирован кошелек «Б» (логин совпадал с номером сотового телефона), который был поставлен на контроль. Установлено, что абонент с данным номером (принадлежит российской сотовой компании) находится в Таджикистане. На этот номер ежедневно осуществлялись звонки по вопросам приобретения наркотических средств. Также в ходе отработки данного номера установлен сотовый телефон (принадлежит таджикской сотовой компании) абонента, находящегося на территории России, который осуществлял закладки наркотических средств. Владелец данного сотового телефона был задержан, у него изъято 857 г героина».

В нижеследующем примере представлена схема отмывания доходов от продажи героина посредством проведения платежей через третью сторону и заключения экспортных контрактов.

В адрес индивидуального предпринимателя А осуществлялись поставки крупных партий плодовоовощной продукции (лука репчатого) из Таджикистана. Проведенный сравнительный анализ объемов поставленных товаров и поступивших денежных средств показал существенную разницу в стоимости одного килограмма репчатого лука при ввозе и реализации. Таможенная стоимость килограмма ввезенного лука составила X рублей, импорт плодовоовощной продукции по такой стоимости является экономически нецелесообразным. Средняя стоимость килограмма лука при продаже составила около X^*5 рублей, что существенно превышает среднюю оптовую цену на данный продукт на российском рынке. Исходя из этого, можно предположить, что оплата осуществлялась не только за лук.

Через несколько месяцев на счет организаций, учрежденной братом А., начинают поступать денежные средства через цепочки организаций с признаками фиктивности, не ведущих реальной хозяйственной деятельности, счета которых используются в целях отдаления денежных средств от источника их происхождения. Данные организации использовались в схеме взаиморасчетов за наркотики, транспортированных на территорию РФ в партиях поставляемой в адрес А плодовоовощной продукции.

Преступные денежные средства, смешавшись с иными поступлениями, были перечислены на счета оффшорных финансовых площадок и использованы в качестве оплаты по внешнеэкономическим контрактам поставки пиломатериалов в Узбекистан. Данная схема является типологической при легализации доходов, полученных от незаконного оборота наркотиков.

Важность анализа типологий преступлений велика, в связи с тем, что обязательным условием эффективного проведения оперативно-розыскных и следственных мероприятий в сфере противодействия легализации доходов от незаконного оборота наркотиков является понимание моделей и стадий легализации, умелое распознавание приемов и способов «отмывания». Наличие этих навыков – неотъемлемый элемент качественного и верного документирования фактов легализации, что в результате приводит к хорошей судебной перспективе у уголовных дела рассматриваемой направленности.

Библиографический список

1. Совет Безопасности ООН (2014), Четвертый отчет Группы по аналитической поддержке и наблюдению за санкциями в соответствии с Резолюцией 2082 (2012) в отношении движения Талибан и связанных лиц, и организаций, S/2014/402, Вашингтон, http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=S/2014/402.
2. УНП ООН и Министерство по борьбе с наркотиками Исламской Республики Афганистан, Производство опия в Афганистане 2013, Резюме,

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

БДАЙЦИЕВА Л.Ж.

*Кандидат экономических наук, доцент Санкт-Петербургского
государственного экономического университета*

Малый бизнес является неотъемлемым важным сектором экономики любой страны. Практика деятельности организаций малого бизнеса в странах с развитой рыночной экономикой выявляет ряд преимуществ этой формы хозяйствования. Среди них основные:

- государственная поддержка и законодательное закрепление льготного режима налогообложения и правил ведения бухгалтерского учета;
- возможность более легкого, не требующего длительного многоступенчатого согласования, применения новаторских, инновационных приемов и методов реализации малого бизнеса, развития инновационных секторов деятельности и видов продукции, работ и услуг, применения передового опыта;
- упрощенная управленческая структура, дающая возможность быстро с высокой маневренностью принимать гибкие решения, как ответ на меняющиеся внешние экономические условия;
- как правило, малочисленный управленческий персонал, не требующий больших финансовых затрат, а значит более низкий, по сравнению с крупным бизнесом, уровень административных расходов;
- возможность учитывать локальную специфику экономики региона ведения бизнеса, заполняя ниши, упущеные по разным причинам организациями крупного бизнеса в видах деятельности и видах продукции, работ и услуг.

Малое предпринимательство имеет важную роль в успешном функционировании рыночной экономики и в России. Для активизации населения, привлечения его к работе в сфере малого бизнеса наше государство разрабатывает для организаций малого бизнеса более привлекательные варианты открытия и развития бизнеса, в т.ч. упрощенные системы бухгалтерского учета и налогообложения.

Однако, несмотря на перечисленные выше преимущества деятельности организаций малого бизнеса, есть ряд недостатков, снижающих их роль в экономике России. Основные из них:

- низкий размер собственного капитала, не дающий в высокой мере реализовать инновационный и творческий потенциал организаций малого бизнеса;
- меньшая степень устойчивости в условиях рынка;

- недостаточный уровень экономических знаний у управляющих малым бизнесом и вследствие этого просчеты в принятии важных управлений решений;

- сложности в получении на выгодных условиях кредитных ресурсов.

Оценивая преимущества и недостатки малого бизнеса можно сделать вывод, что для успешного функционирования малого бизнеса в современных условиях необходимо сформировать единую эффективно функционирующую систему бухгалтерского и налогового учета.

Разнообразие и количество хозяйственных операций у организаций малого бизнеса относительно невелико, равно как и число расхождений бухгалтерского и налогового учета. В связи с этим, как мы считаем наиболее эффективным вариантом для малого бизнеса является организация системы аккумулирования информации для налогообложения в рамках системы бухгалтерского учета.

С учетом специфики деятельности конкретной организации малого бизнеса можно выбрать один из следующих способов:

— дополнительные аналитические счета (при минимальных расхождениях в бухгалтерском и налоговом учете);

— дополнительные субсчета (для малых предприятий, осуществляющих один вид деятельности, имеющих большое количество расхождений в бухгалтерском и налоговом учете);

— дополнительные счета 30-39 (для многопрофильных малых предприятий с большим количеством расхождений в бухгалтерском и налоговом учете) [1, с.58].

Если организация малого бизнеса выбрало один из этих вариантов и формирование показателей налогового учета будет происходить используя данные бухгалтерского учета, это решение обязательно закрепить в учетной политике и составить рабочий план счетов, внеся в него необходимые счета и субсчета.

Кроме того, для сближения бухгалтерского и налогового учета в организациях малого бизнеса нужно унифицировать там, где возможно, и альтернативные способы ведения учета. Обычно это касается вопросов, по которым в бухгалтерском учете есть возможность из альтернативных вариантов выбрать тот, который используется в налоговом учете. Среди основных способов учета, по которым можно свести к минимуму расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом можно выделить:

- порядок определения СПИ (срока полезного использования) основных средств;

- выбор способов начисления амортизации по основным средства и нематериальным активам;

- порядок формирования себестоимости приобретенным товарно-материальных запасов;

- порядок оценки МПЗ, использованных и списанных на затраты;

- порядок оценки стоимости реализованных товаров;

- порядок списания издержек обращения;

- решение создавать или нет резерв по сомнительным долгам, резервов на ремонт основных средств, по гарантийному ремонту и обслуживанию, на выплату вознаграждения за выслугу лет, на выплату отпускных персоналу;

- метод признания доходов и расходов.

Для привлечения предпринимателей в малый бизнес государство разрабатывает более привлекательные системы налогообложения, чем для других форм хозяйствования. Малому бизнесу предоставляется возможность самостоятельного выбора налогообложения, благодаря чему вновь создаваемые предприятия имеют более оптимальные условия функционирования.

Налогообложение в России несовершенно, однако разумный подбор оптимального метода уплаты налогов вполне возможен. На сегодняшний день, при создании малого предприятия есть возможность выбрать одну из нескольких действующих на данный момент систем налогообложения, наиболее подходящую для планируемой деятельности компании.

1. ОСНО – общий режим налогообложения – режим, который установлен для налогообложения предприятий всех форм собственности и видов. При этом, в обязанность предприятия входит ведение как бухгалтерского, так и налогового учета. Если предприятие работает на ОСНО, оно платит государству следующие налоги: НДС, на прибыль (юридические лица), НДФЛ (индивидуальные предприниматели). К основным преимуществам ОСНО являются: возможность заниматься разными видами деятельности, не имея лимита на размер выручки; возмещение из бюджета НДС по разным основаниям; большая привлекательность для контрагентов за счет возмещения их НДС; обладание любым количеством наемных работников и другие.

К недостаткам общего режима можно отнести: обязанность уплаты большого количества налогов, обязанность предоставления в налоговые органы и прочие государственные организации большого количества отчетности, сложная форма ведения доходов и расходов, сбор и обязательное хранение всей документации, связанной с деятельностью предприятия и другие.

2. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД). С 1.01.2013г. переход на ЕНВД добровольный. Рассчитывается ЕНВД, начиная со дня постановки на учет, исходя из количества дней, которые были отработаны фактически в данном месяце. Рассчитывается он по формуле, куда входит величина базовой доходности, установленная субъектом федерации, коэффициенты, которые зависят от специфики работы предприятия и ставка налога.

Предельный расчет количества наемного персонала рассчитывается от средней численности рабочей силы. Число работников - не более 100.

К преимуществам ЕНВД можно отнести:

- освобождение от уплаты следующих налогов: на прибыль (юридические лица); на доходы физических лиц (индивидуальные предприниматели).

тели); на имущество; на добавленную стоимость. По вышеуказанным налогам требуется ведение достаточно сложного бухгалтерского и налогового учета. Соответственно, замена указанного ряда налоговых выплат намного упрощает ведение учета и сокращает документооборот;

- несложность расчета налога;
- фиксированная сумма налога;
- налог, который не зависит от реальной выручки предприятия, позволяет легально вести бизнес с различными оборотами без страха перед налоговыми органами;
- легкость ведения простота учета доходов и расходов.

Однако и недостатки у ЕНДВ есть. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства включают возможность совмещения разных режимом налогообложения и эта, казалось бы, благоприятная возможность, при ЕНДВ обрачиваются значительным недостатком. В этом случае многопрофильные предприятия обязаны вести по всем видам деятельности раздельный учет, что значительно увеличивает трудозатраты, так как требуется более детальный учет аналитики. Соответственно и увеличивается число уплачиваемых в бюджет налогов.

3. Патентная система налогообложения. Особенности налогообложения организации малого бизнеса в части оплаты стоимости патента дифференцированы от налогообложения субъектов предпринимательства, работающих на других режимах, так как по новой системе необходимо уплатить только лишь стоимость патента. Общая сумма патента рассчитывается по ставке 6% от предполагаемого годового дохода компании. Однако следует знать, что его теперь нельзя уменьшить, как ранее, на сумму страховых взносов, выплаченных по обязательному страхованию.

Применение данного режима возможно только для индивидуальных предпринимателей. Помимо этого, патентное налогообложение применяется только при определенных видах деятельности – в законе их указано 69 и этот список закрытый.

При покупке патента на срок меньше чем 6 месяцев, полную его стоимость необходимо оплатить в срок до 25 числа месяца после начала его действия. При большем сроке действия патента можно сначала оплатить его треть, а остальные две трети ближе к концу окончания срока его действия – но не позже чем за 30 дней до его прекращения.

Резюмируя вышесказанное – организация малого бизнеса имеет возможность выбрать наиболее оптимальный вариант налогообложения, что стимулирует развитие малого предпринимательства.

Список использованных источников.

1. Воскресенская Н.В. Проблемы формирования учетной политики малых предприятий в целях повышения уровня информационного обеспечения управления // Российское предпринимательство. — 2008. — № 11 Вып. 1 (122). - с. 56-60.

РОЛЬ И МЕСТО НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ СИСТЕМЕ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

КИРИЛЛОВ В.И.

КФУ

г. Казань

Налоговая политика коммерческой организации занимает особое место в системе управления. Высокая значимость налоговой политики объясняется её влиянием на финансовое положение и результаты деятельности предприятия. Налоговая политика охватывает все сферы хозяйственной деятельности и представляет собой комплекс мер, объединяющих различные направления деятельности. Однако, несмотря на свою высокую значимость, вопрос понимания роли и места налоговой политики в хозяйственной системе коммерческой организации остается дискуссионным. Роль и место налоговой политики раскрываются через понимание функций, задач, цели и её соотношения с другими политиками предприятия.

Термин «политика» имеет греческое происхождение и дословно переводится как государственная деятельность. Первоначально термин трактовался исключительно в плоскости государственного управления и характеризовал управленческую деятельность, связанную с организацией многопрофильного сообщества путем администрирования отдельных сфер его жизнедеятельности, обеспечивая, тем самым, стабильность и устойчивое развитие общественной системы. По мере развития производственных отношений, технологий и общественных институтов претерпевали преобразования организационная и экономическая структура коммерческой организации. Это привело к росту значимости отдельных функциональных направлений в хозяйственной системе организации и их выделению в самостоятельные отраслевые направления деятельности, требующие должного уровня администрирования.

В настоящее время термин «политика» довольно прочно укрепился в деловом обороте, обогатив собой профессиональный лексикон корпоративного сектора, что вызвано высокой значимостью администрирования отдельных процессов и работы элементов хозяйственной системы предприятия. Политика в том понимании, в котором она используется применительно к отдельно взятому экономическому субъекту, представляет собой совокупность принципов, ориентированных на решение различного рода задач стоящих перед организацией. В зависимости от поставленных задач и преследуемых целей каждое предприятие выделяет для себя приоритетные направления администрируемые через принципы, составляющие в совокупности политику.

Хозяйственная деятельность любого экономического субъекта, вне зависимости от организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности и сферы деятельности представляет собой диалектическое единство четырех составляющих ее сторон: финансы, технология, персонал корпо-

ративная этика и культура. Представляя собой относительно самостоятельные направления, эти стороны требуют администрирования, которое осуществляется путем реализации различных политик, а именно финансовая политика, производственная политика, кадровая, корпоративная.

Среди упомянутых элементов хозяйственной системы, стоит обоснить такой элемент как налоговая политика. Вопросам изучения налоговой политики предприятия посвящено множество научных трудов как отечественных, так и зарубежных ученых. Однако, несмотря на широкую дискуссию, развернувшуюся вокруг понятия «налоговая политика», в научных кругах нет единого мнения об её сущности. Большинство авторов считают, что налоговая политика является частью финансовой политики. Так, например А.З. Дадашев и Л.С. Кирина понимают налоговую политику в качестве составной части финансовой политики организации, которая предназначена обеспечить гармоничную связь результатов деятельности организации с решением общегосударственных задач и реализуется двумя взаимосвязанными методами: налоговым учетом и налоговым планированием.[1, стр.5]

Несколько иное видение налоговой политики представляет В.А. Щербаков, считая ее составной частью общей политики управления капиталом предприятия, заключающейся в выборе наиболее эффективного варианта уплаты налогов при альтернативных направлениях хозяйственной деятельности и связанных с ней операций[5].

Несмотря на некоторые различия в представлении форм проявления налоговой политики, единым мнением выступает то, что налоговая политика, являясь частью финансовой политики, представляет собой некий набор инструментов учета, позволяющий минимизировать налоговую нагрузку на предприятие. В свою очередь, основным материальным проявлением налоговой политики, исходя из представленного мнения авторов, выступает учетная политика в целях налогообложения. Кроме того, налоговая политика рассматривается изолированно, без какой-либо возможной взаимосвязи с иными элементами экономической системы организации.

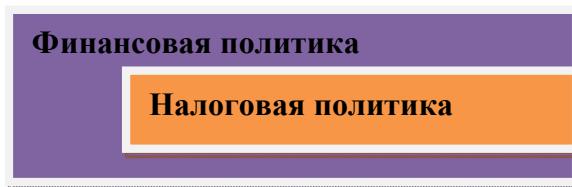


Рис. 1 Место налоговой политики в финансовой политике

По нашему мнению, такой подход к определению налоговой политики охватывает лишь некоторые ее аспекты, ограничивая сферу её влияния лишь на финансовую сторону жизни организации. Недостаточно ориентировать налоговую политику только лишь на снижение налоговой нагрузки, путем определения методов учета и классификации объектов налогообложения. Политика, как было показано выше, носит комплексный характер и требует согласованности в действиях всех элементов системы управления.

Поэтому налоговая политика занимает центральное место в формировании других политик. Например, для решения задачи оптимизации налоговой нагрузки, предприятию с полным циклом производства целесообразно разделить технологический цикл на отдельные этапы или операции и передать их мелким организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения. Подобное решение потребует корректировку в технологию производства, архитектуру организации финансовой структуры организации, а также внесет свои изменения в кадровую политику. В этом случае организации необходимо наладить финансовые потоки для сохранения критерий, ограничивающих в применении описанного решения.

Понимание налоговой политики как элемента управления раскрывается через её функции. Прежде всего, все авторы схожи во мнении, что налоговая политика направлена на оптимизацию налоговых платежей, которые могут быть охарактеризованы как расходы. Отсюда следует ее главная функция – функция оптимизации. Другая функция вытекает из первой и связана с поиском резервов роста, поэтому вторая функция – мобилизационная. Поиски источников роста основаны на анализе и оценке объектов оптимизации, из этого следует аналитическая функция. Аналитическая функция не способна существовать отдельно безенной информации, следовательно, завершающей функцией, выполняемой налоговой политикой, является информационная.

В рамках взаимодействия политик крайне неоправданным выступает отождествление понятий налоговой политики и учетной политики, в силу того, что последняя ориентирована только на некоторую часть одной финансовой сферы. При этом производственная структура, персонал и корпоративная культура остаются за рамками учетной политики и не рассматриваются в ней вовсе.

Как уже было указано, налоговая политика, в противовес традиционному подходу, должна согласовываться и взаимодействовать со всеми элементами хозяйственной системы организации. Однако справедливо возникает вопрос, в какой степени должна взаимодействовать налоговая политика с другими видами политик? От чего зависит масштаб влияния налоговой политики на остальные элементы хозяйственной деятельности организации? Постараемся найти ответ на эти вопросы.

Масштаб, интенсивность и характер взаимодействия прямо зависят от стоящих перед предприятием стратегических целей. Налоговая политика должна быть не только строго согласована с генеральным планом развития, но и представлять собой его продолжение, органически дополняющее его в различных сферах, одновременно выполняя некоторые функции инструмента реализации.

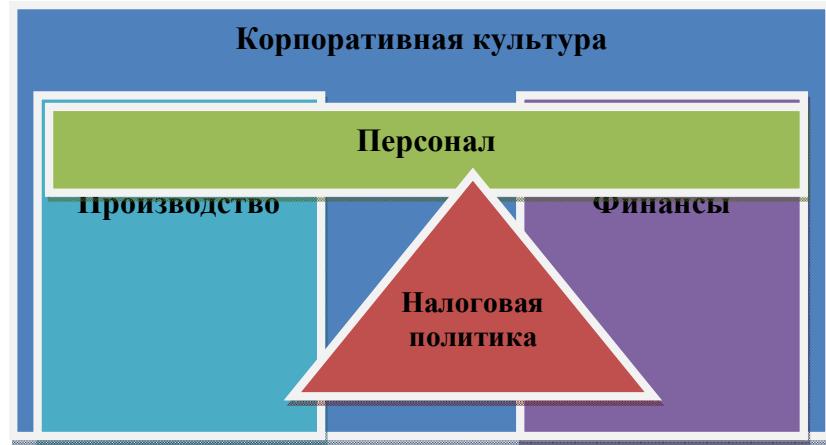


Рис. 2 Место налоговой политики в хозяйственной системе организации

На рисунке 2 представлена модель, описывающая соотношение и место налоговой политики в хозяйственной системе предприятия. Основными элементами модели выступают отдельные сферы - объекты управления, обеспечивающие жизнедеятельность организации. Целенаправленное воздействие на эти сферы обеспечивает управление всей организацией в целом.

В зависимости от многих факторов (отраслевой принадлежности, особенностей организации, регионального расположения) масштабы, соотношение и расположение фигур будут различны. Следовательно, налоговая политика сместит свой акцент в ту или иную сторону. Так, например, в организациях, где корреляция между налоговой политикой и отдельной стороной (например, производство) будет ниже, область пересечения соответствующих фигур будет иметь меньшую площадь. Кроме того, площадь отдельной фигуры представленной модели также будет отличаться от аналогичной фигуры, характеризующей похожее предприятие с меньшим удельным весом.

Наконец, в постановке вопроса о роли и месте налоговой политики в хозяйственной системе коммерческой организации остается неясным еще один аспект, связанный с реализацией налоговой политики. Налоговая политика, представляя собой инструмент управления развитием предприятия, должна быть формализована в локальном документе. По нашему мнению таким документом должна стать соответствующая программа, разработанная с учетом требований других политик и согласованная с генеральным планом развития. Разработка подобного документа позволит предприятию оценить эффективность применяемых принципов и реализуемых направлений налоговой политики.

Резюмируя все сказанное, необходимо отметить, что место налоговой политики в жизни организации определяется её ролью в формировании приоритетов и направлений в работе.

Налоговая политика представляет собой инструмент управления развитием предприятия. Для успешного выполнения функции инструмента

реализации плана долгосрочного развития налоговая политика должна быть направлена на формирование оптимальной структуры и обеспечение эффективного взаимодействия элементов хозяйственной системы, в том числе финансовой сферы, производственной сферы, персонала. Финансовая сторона в этом случае должна иметь оптимальную архитектуру отношений, способных достичь приемлемого уровня налоговой нагрузки и высокого уровня доходности. В свою очередь, производственная сфера также требует четкой определенности и взаимосвязи с налоговыми последствиями, связанными с ее организацией. Безусловная значимость персонала, как главного исполнителя и составного элемента всего механизма взаимодействия между элементами хозяйственной системы предприятия, также требует согласованности с налоговой политикой. В дополнение к этому довольно трудно себе представить роль инструмента развития, отводимую налоговой политике, без оценки её влияния и согласованности со средой функционирования предприятия или его корпоративной культурой.

Резюмируя все вышесказанное, отметим, что в современном понимании налоговая политика часто рассматривается как часть финансовой сферы предприятия и служит основой для отдельной сферы предметной деятельности, имеющей название налоговый менеджмент. При этом традиционный подход ограничивает сферу реализации налоговой политики лишь разработкой принципов учета, отраженных в учетной политике в целях налогообложения предприятия.

По нашему мнению, следует учитывать комплексный характер налоговой политики и определять ее как целенаправленное, организованное взаимодействие всех элементов корпоративной системы, направленное на согласование долгосрочных финансовых интересов в области взаимоотношений коммерческих организаций и государства.

Таким образом, налоговая политика выступает не только средством регулирования налоговой нагрузки, но и инструментом, определяющим отношения в сфере налогообложения как внутри предприятия, так и в отношении с государством.

Литература

1. Дадашев А.З., Кирина Л.С. Налоговое планирование в организации: Учебно-практическое пособие. М.: Книжный мир, 2004
2. Кириллов В.И., ШигаевА.И. Актуальные вопросы формирования налоговой политики в системе корпоративного управления
3. Концептуальные основы актуарного учета и отчетности / В.Б. Ивашкевич, А.И. Шигаев // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 42-54.
4. ШигаевА.И. Система учетно-аналитического обеспечения стоимостно-ориентированного управления // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 4. – С. 338-347

5. Щербаков В.А. Налоговые факторы обеспечения экономической устойчивости строительной организации // Архитектура и строительство Сибири; URL: <http://www.ais.siberia.net>.

ПОНЯТИЕ И ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

ГАЛКИНА Е.В.

*магистрант кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО РГЭУ (РИНХ)*

Порядок признания отражения в отчетности информации о биологических активах содержит МСФО 41 «Сельское хозяйство», который определяет методологию учета и порядок представления финансовой отчетности о сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная деятельность - это управление биотрансформацией животных и растений в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. Отличительной чертой данной деятельности является управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов, создание для нее благоприятных стабильных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, влажность, температура, освещенность и др.).

Биологические активы - это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, превращаясь в сельскохозяйственную продукцию). Животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности (например, животные, приобретенные для медицинских опытов, собаки-ищейки, декоративные растения, не предназначенные для продажи или иного извлечения выгоды), к биологическим активам не относятся; они учитываются как основные средства или иные материальные активы.

Биологические активы, выращиваемые на земле и неразрывно с ней связанные (например, посевы злаковых культур, плодоносящие кустарники, садовые деревья), учитываются отдельно от земли, на которой они растут, - каждый из этих объектов учитывается по предписаниям соответствующих стандартов. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в сельскохозяйственный продукт.

Сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надои молока, настриг шерсти от животных, сбор

ягод с кустарников) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергается трансформации; сбор урожая однолетних растений (злаков), получение мяса животных влечут за собой прекращение дальнейшей жизнедеятельности биологического актива, что обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции и самого биологического актива.

Условия признания биологических активов определяются в полном соответствии с принципами МСФО и не отличаются от условий признания любых иных материальных активов организации. Биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в том случае, если:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно определить с достаточной степенью надежности.

В МСФО-41 указывается, что количественную информацию о каждой группе биологических активов желательно дополнительно классифицировать на потребляемые и плодоносящие активы с подразделением на зрелые и незрелые.

Потребляемые биологические активы при сборе сельскохозяйственной продукции прекращают свое существование (например, зерновые культуры, птица и кролики мясного направления) или продаются в виде биологического актива (крупный рогатый скот и свиньи мясного направления или саженцы садовых культур, рассада овощей и др.).

Плодоносящие биологические активы не исчезают при сборе сельскохозяйственной продукции и могут продуктивно использоваться в течение определенного времени, иногда достаточно продолжительного (дойные коровы, свиноматки, виноградники, плодово-ягодные деревья и кустарники и др.). Сами по себе они могут стать сельскохозяйственной продукцией только при определенных условиях в будущем.

К зрелым биологическим активам, в отличие от незрелых, относятся те, которые обладают способностью регулярно плодоносить, обеспечивать сбор сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (дойные коровы - в отличие от телок; садовые деревья, достигшие плодоносящего возраста; овцы, от которых можно регулярно получать шерсть и молоко, и др.). Потребляемые биологические активы относятся к зрелым, когда они достигли параметров, позволяющих использовать их для получения продукции, сбора урожая.

Активы, относящиеся к биологическим, отражаются отдельной статьей в бухгалтерском балансе в составе основного капитала. МСФО 41

и предусматривает принятие в российской практике разделение сельскохозяйственных активов на оборотные и внеоборотные. При отражении в финансовой отчетности биологические активы подразделяются на группы по биологическим свойствам. Приводимы по каждой группе данные рекомендуется дополнительно классифицировать на потребляемые и плодоносящие, с подразделением на зрелые и незрелые. Стоимость заделов незавершенного производства под урожай будущего года предусмотрено отражать по справедливой стоимости биологических активов в составе основного капитала.

Биологический актив должен оцениваться в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату.

Биологический актив подлежит оценке по справедливой стоимости, уменьшенной на величину расчетных сбытовых расходов, начиная с первого отражения в учете биологических активов до момента сбора.

Справедливая стоимость, т.е. сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Это определение основывается на предположении, что компания будет продолжать свою деятельность и не имеет никаких намерений или необходимости осуществить процедуру ликвидации, существенно сокращать масштаб своей деятельности или совершать какие-либо операции на невыгодных для себя условиях. Поэтому справедливая стоимость не имеет ничего общего с суммой, которую компания получила бы или уплатила бы в случае вынужденной сделки или ликвидации.

Ценность применения данной методики заключается в том, что финансовая отчетность, подготовленная с учетом корректировки активов по справедливой стоимости, дает более достоверное и объективное представление о результатах деятельности компании и ее будущем потенциале, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, может варьироваться в зависимости от рынков сбыта продукции и учитывает фактор зональности

Компании необходимо раскрыть информацию о методах и существенных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, а также справедливой стоимости каждой группы биологических активов.

В отношении сельскохозяйственной продукции, собранной в течение периода, компании следует раскрывать рассчитанную в момент сбора справедливую стоимость за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

МСФО 41 предусматривает раскрытие компанией следующей информации:

1) о наличии балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а

также балансовой стоимости биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

2) о сумме обязательств, связанных с совершествованием или приобретением биологических активов;

3) о стратегиях управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Компании необходимо представить сверку балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, исходя из изменений, произошедших в течение текущего периода, а сравнительную информацию раскрывать не обязательно.

МСФО 41 предусматривает раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности по следующим направлениям:

1) характер и сумма государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности;

2) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;

3) предполагаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Список литературы:

1. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансового учета (МСФО): учебное пособие.- Ростов н/Д, издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2015.- 472 с.

2. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: КНОРУС, 2011. – 368 с.

3. Шишкова Т.В., Козельцева Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Эксмо, 2009.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА — МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

ГАЛУСТОВ В.У.

*Ростовский государственный
экономический университет РГЭУ «РИНХ»,
ф-л в г. Кисловодске*

Для подготовки в бухгалтерском учете полной, объективной и достоверной информации о своей финансово-хозяйственной жизни организация должна сформировать в начале предпринимательской деятельности и в дальнейшем поддерживать в актуальном состоянии учетную политику.

В широком понимании учетная политика — это комплекс методологических решений, свод обязательных для организации, постоянно применимых единых правил отражения имущества, доходов, расходов, опера-

ций в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности, принимаемых администрацией фирмы.

Следовательно, учетная политика представляет собой комплекс методологических решений, которые определяют содержание информации, получаемой пользователями бухгалтерской отчетности. Это очень важно понимать, так как информация, на основе которой мы принимаем решения, во многом сами эти решения и определяет.

Всех пользователей учетной политики можно разделить на внешних и внутренних.

Учетная политика в широком смысле как совокупность внутренних документов организации, касающихся ведения бухгалтерского учета, используется:

- учетной (бухгалтерской) службой организации - в целях обеспечения типовых процедур ведения учета, стандартизации учетных процессов, обеспечения достоверности отчетности за счет совершенствования технологии ее производства, и как элемент контрольной среды;

- контрольными подразделениями организации (ревизоры, внутренние аудиторы) - в целях осуществления контроля учетных процессов и их субъектов - работников учетной службы, подтверждения показателей отчетности и как элемент контрольной среды.

- методологами организации - как инструмент соблюдения организацией норм бухгалтерского учета;

- менеджментом компаний - в целях обеспечения соответствия деятельности стандартам качества, стандартизации учетных процессов, принятия корректных управленческих решений, т.е. в целях повышения эффективности управленческой деятельности компании.

Внешние пользователи используют приказ по учетной политике в следующих целях:

- аудиторы - в целях подтверждения достоверности отчетности;
- прочие пользователи отчетности - в целях понимания отчетности, оценки отдельных ее показателей (через раскрытие учетной политики).

Таким образом, учетная политика имеет очень важное значение, как для самой организации, так и для внешних пользователей (государства в лице налоговых органов). Четко и грамотно составленная учетная политика считается показателем высокой бухгалтерской квалификации.

В п. 8 Международного стандарта бухгалтерского учета № 1 «Раскрытие учетной политики» установлено, что учетная политика охватывает принцип, основы, обычай, правила и процедуры, принятые руководством для подготовки и представления финансовой отчетности, то есть данный стандарт в первую очередь ориентирован на внешних пользователей учетной информации.

В настоящее время существуют два вида учетной политики организаций:

учетная политика для целей бухгалтерского учета, которая принимается организациями и регулируется законодательством о бухгалтерском учете;

учетная политика для целей налогообложения, которая принимается организацией-налогоплательщиком и регулируется законодательством о налогах и сборах.

Порядок формирования учетной политики в России определяет ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. Приказом МФ РФ № 106н от 06.10.2008.

ПБУ 1/2008 распространяется:

в части формирования учетной политики - на организации, независимо от организационно-правовых форм;

в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документом либо по собственной инициативе.

Согласно п. 2 ПБУ 1/2008 учетная политика представляет собой принятую организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом ее утверждения руководителем организации. Они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места нахождения.

Учетная политика ежегодно составляется главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации и утверждается руководителем организации.

Основное назначение учетной политики - документально подтвердить способы ведения бухгалтерского учета, которые применяет фирма - из нескольких методов учета, предусмотренных законодательством, организация имеет право выбрать один и закрепить его в учетной политике. Если по каким-либо хозяйственным операциям законодательством не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики фирма самостоятельно разрабатывает и утверждает соответствующий способ.

Понятие учетной политики для целей налогообложения базируется на ряде законодательных налоговых документов. В соответствии с требованиями Налогового Кодекса РФ:

- принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации;
- учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации;
- учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации;
- учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода;
- учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.

Как правило, налоговая учетная политика состоит из трех основных разделов:

- принципы ведения налогового учета;
- методы расчета того или иного налога;
- регистры налогового учета.

Итак, понятие «учетная политика» установлено как законодательными документами в области бухгалтерского учета, так и законодательными документами в области налогообложения, соответственно учетная политика должна нести в себе два этих направления. Совершенно непринципиальным вопросом является разработка двух учетных политик, каждая из которых несет в себе отдельные направления, - бухгалтерского учета и налогообложения, или совмещение двух этих направлений в одной учетной политике. Каждая организация выбирает для себя свой приемлемый метод.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Если компания вносит изменения в учетную политику, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности дополнительно указывается:

- причина, по которой вносятся изменения;
- содержание таких изменений;
- порядок отражения их последствий в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок по каждой статье бухгалтерской отчетности, а для акционерных обществ также данные о базовой и разводненной прибыли (убытке) на каждую акцию;
- факт применения нового нормативного акта — для изменений, вызванных его применением;

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности дополнительно нужно раскрывать информацию об изменениях оценочных значений. И в том числе влияние таких изменений на будущие периоды, если это влияние можно оценить. Если оценить нельзя, это также нужно указать в пояснительной записке.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. Приказом МФ РФ № 106н от 06.10.2008.
2. Крутякова Т.Л. Учетная политика 2015: бухгалтерская и налоговая. М.: АйСи Групп, 2015. 208 с.
3. Федорова О.С., Харалгина О.Л., Тинигина Т.В., Короткова Д.В., Васильева Е.Г., Брызгалин А.В., Ильиных Д.А., Аникеева О.Е., Тюрина Ю.Г., Тарасова Т.М., Гончаренко Л.Н. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2015 год // Налоги и финансовое право. 2015. № 3. С. 8 - 210.

CVP – АНАЛИЗ ВАЖНЫЙ ИНСТРУМЕНТ (МЕТОД) УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАТРАТАМИ И УЛУЧШЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

ГАСАНОВ Н.Г.

*Кандидат экономических наук, старший преподаватель
кафедры
«Экономика и бухгалтерский учет»
КФ СПбГЭУ*

Агропромышленный комплекс (АПК) и его основа – сельское хозяйство, являются ведущими сферами экономики страны, определяющими продовольственную и социально – экономическую безопасность, трудовой и поселенческий потенциал сельских территорий. Важнейшим условием устойчивого функционирования и развития сельскохозяйственных предприятий в рыночных (жесткой конкуренции) условиях является совершенствование системы управления, в которой одну из главных ролей играет эффективно «работающий» управленческий анализ, формирующий необходимую информационную базу для принятия обоснованных управленческих решений.

Управленческий анализ является одной из важнейших функций управления любой коммерческой организацией. Рыночные отношения, со пряженные с жесткой конкуренцией, требуют научно обоснованных управленческих решений. Такие решения могут возникать лишь при использовании мощного инструментария управленческого экономического анализа на основе практических знаний применения его методов. Как показывает практика, для большинства отечественных субъектов хозяйствования

вания, особенно в сфере АПК, характерны низкая степень и неквалифицированное использование возможностей современных инструментов и методов управленческого анализа. Их применение затруднено тем, что управленческий учет на большинстве предприятий сельского хозяйства развит слабо или не ведется вообще. Многие его элементы входят в традиционный бухгалтерский учет (учет затрат и калькулирование себестоимости продукции), оперативный учет (оперативная отчетность), экономический анализ (анализ себестоимости продукции, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий). В то же время, необходимость принятия оперативных управленческих решений обусловлена постоянно изменяющейся ситуацией на предприятиях АПК: удорожанием ресурсов, снижением продуктивности полей и животных, сокращением посевных площадей и численности поголовья животных, диспаритетом цен, погодными условиями и т.д.

Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия является операционный анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или CVP- анализ. Область его применения довольно широка. Он используется при информационной подготовке решений по выбору оптимального объема производства и продаж, в ценообразовании, управлении производственными рисками, затратами, ассортиментом продукции. Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов и структуры производства, сбыта продукции. CVP-анализ также является трамплином для перехода к составлению отчета о финансовых результатах предприятия по методу «директ-костинг». Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка. CVP- анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой, объемом и структурой производства продукции. Иначе говоря, CVP-анализ позволяет ответить на вопрос, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня деловой активности предприятия.

Рассмотрим особенности и возможности практического применения CVP – анализа на примере ГУП «Госхоз «Алый Терский» Шелковского района Чеченской Республики. Применение данного метода анализа в условиях Чеченской Республики приобретает, к тому же особую актуальность, поскольку более 80% [6] сельскохозяйственных предприятий являются убыточными (по Российской Федерации данный показатель составляет 30%) именно вследствие того, что они не могут компенсировать свои издержки и исполнить обязательства.

Как известно, ключевыми (элементами) показателями CVP-анализа являются:

- маржинальный доход;

- критический объем продаж в натуральном и денежном выражениях (точка безубыточности);
- запас финансовой прочности;
- эффект операционного левериджа (эффект производственного рычага);

Таблица 1 Динамика производства и затрат основных видов продукции растениеводства по ГУП «Госхоз «Алый Терский» Шелковского района Чеченской Республики

Показатели	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Валовое производство (в весе после доработки) ц:			
озимая пшеница	3189	6351	4033
озимый ячмень	4717	5735	8468
сено многолетних трав	1200	920	1050
сено однолетних трав	505	513	766
Стоимость валовой продукции, тыс. руб.:			
- в текущих ценах	3094	5822	7512
- в сопоставимых ценах 1994 г.	87,0	128,6	134,1
Производственные затраты - всего, тыс. руб.	4756	6844	7947
в том числе:			
переменные	3317	5408	6481
постоянные	1439	1436	1466

Динамика показателей, приведенная в таблице 1 позволяет провести такое исследование, так как выполняется основное требование CVP-анализа - переменные затраты тесным образом связаны с выпуском продукции и меняются относительно объемов выпускаемой продукции, а постоянные не зависят от объемов производства продукции. Следует иметь в виду, что понятия «постоянные» и «переменные» относятся к суммарным затратам, а не к затратам на единицу продукции. Применительно к удельным затратам наблюдается обратная картина: при изменении объема производства постоянные затраты изменяются, а переменные остаются без изменений. В рассматриваемом примере особую актуальность приобретают первые два показателя CVP-анализа, поскольку исследуемое предприятие является убыточным (сумма убытка от продаж в среднем за последние три года составила 1492 тыс. руб.), т.е. определение маржинального дохода и критического объема продаж (точки безубыточности) как в натуральном, так и в стоимостном выражениях.

Главная цель данного исследования состоит в определении минимального объема продаж, при котором предприятие будет в состоянии покрыть все свои затраты (постоянные и переменные) без получения убытка и выявлении убыточных производств (видов продукции). Такой объем продаж получил название точки безубыточности. Чтобы рассчитать точку безубыточности на практике используют такие показатели, как величина и

норма маржинального дохода. В денежном выражении точку безубыточности рассчитывается следующим образом:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / \text{Норма маржинального дохода} \quad (1)$$

где

$$\text{Норма маржин. дохода} = \text{Маржинальный доход} / \text{Выручка от реализации} \quad (2)$$

$$\text{Маржинальный доход} = \text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты.} \quad (3)$$

Отсюда:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / [(\text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты}) / \text{Выручка от реализации}] \quad (4)$$

В натуральном выражении точку безубыточности рассчитывается следующим образом:

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / (\text{Цена реализации} 1 \text{ ц продукции} - \text{Переменные затраты на } 1 \text{ ц продукции}) \quad (5)$$

или

$$T_{\min} = \text{Постоянные затраты} / \text{Маржинальный доход на } 1 \text{ ц продукции.} \quad (6)$$

Расчет точки безубыточности по анализируемому предприятию показан в таблице 2.

Таблица 2 Расчет определения безубыточности на основе маржинального дохода по ГУП «Госхоз» Алый Терский

Показатели	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.			
озимая пшеница	1272	2956	2487
озимый ячмень	1506	2560	4887
сено многолетних трав	210	185	226
сено однолетних трав	70	76	135
Итого	3058	5777	7735
Переменные затраты, тыс. руб.			
озимая пшеница	1234	2781	2153
озимый ячмень	1757	2316	3944
сено многолетних трав	222	190	204
сено однолетних трав	102	120	180
Итого	3315	5407	6481
Постоянные затраты, тыс. руб.:			
озимая пшеница	536	739	487

озимый ячмень	763	636	892
сено многолетних трав	97	50	46
сено однолетних трав	45	32	41
Итого	1441	1457	1466
Маржинальный доход, тыс. руб.:			
озимая пшеница	38	175	334
озимый ячмень	-251	244	943
сено многолетних трав	-12	-5	22
сено однолетних трав	-32	-44	-45
Итого			1254
Доля маржинального дохода в выручке, %			
озимая пшеница	3,0	6,0	13,4
озимый ячмень	-17,0	10,0	19,3
сено многолетних трав	-6,0	-3,0	9,7
сено однолетних трав	-46,0	-58	-33,3
Точка безубыточности в натуральном выражении, ц			
озимая пшеница	-	-	5888
озимый ячмень	-	-	10225
сено многолетних трав	-	-	2210
сено однолетних трав	-	-	-
Точка безубыточности в стоимостном выражении, тыс. руб.			
озимая пшеница	-	-	3634
озимый ячмень	-	-	6212
сено многолетних трав	-	-	475
сено однолетних трав	-	-	-
Итого	-	-	10321

Как показывает данные таблицы 3 для ведения безубыточной производственной деятельности госхозу необходимо произвести и продать ежегодно не менее 5888 ц пшеницы, 10752 ц озимого ячменя и 2210 ц сена многолетних трав на сумму 3634 тыс. руб., 6212 тыс. руб., и 475 тыс. руб. соответственно. Только продажа каждой дополнительной единицы (1 ц) каждой из этих трех видов продукции сверх уровня точки безубыточности будет приносить предприятию прибыль. То есть, начиная с продажи 3635 ц озимой пшеницы, 10753 ц озимого ячменя и 2211 ц сена многолетних трав предприятие покроет все свои затраты и начнет получать прибыль от продажи этой и каждой последующей единицы продукции.

Таким образом, точка безубыточности позволяет определить, по достижении, какого уровня реализации (в натуральном или стоимостном выражении) обеспечивается рентабельность производства (продаж) продукции.

Вторая не маловажная задача исследования – выявление экономически выгодных (рентабельных) и не рентабельных видов продукции.

Таблица 3
Эффективность производства и реализации основных видов сельхозпродукции в ГУП «Госхоз «Алый Терский»

Виды продукции по годам	Себестоимость 1 ц реализованной продукции, руб.		Затраты на 1га посевной площади, руб.		Цена реализации 1 ц руб.	Рентабельность, %	Маржинальный доход (MD), руб. в расчете	
	всего	в том числе переменные	всего	в том числе переменные			на 1 ц	на 1 га
Озимая пшеница								
2012 г.	555,03	387,08	8850	6172	398,93	-28,1	11,85	190
2013 г.	554,24	437,85	11000	8690	465,46	-16,0	27,61	548
2014 г.	654,76	534,02	12000	9782	616,73	-5,8	82,71	1518
Озимый ячмень								
2012 г.	534,24	372,58	8400	5858	319,35	-40,2	-53,23	-835
2013 г.	511,25	403,88	10252	8099	446,36	-12,7	42,48	871
2014 г.	600,61	489,85	11246	9172	577,09	-3,9	87,24	1719
Сено много-летних трав								
2012 г.	265,83	185,39	4557	3190	175,20	-34,1	-10,19	-174
2013 г.	260,87	206,08	3428	2708	200,50	-23,1	-5,58	-73
2014 г.	238,10	194,19	3571	2912	215,00	-9,7	20,81	312
Сено однолетних трав								
2012 г.	291,09	203,00	2940	2058	136,01	-53,2	-66,99	-676
2013 г.	296,30	234,08	3040	2402	157,12	-47,0	-76,96	-790
2014 г.	288,51	235,30	2762	2553	176,24	-38,9	-59,06	-571

Если судить по показателю рентабельности, исчисленному по традиционной методике (по полной себестоимости реализованной продукции), то производство всех основных видов продукции растениеводства в госхозе является убыточным и надо прекратить их дальнейший выпуск (таблица 3).

Однако тут спешить с выводами, как говориться не следует, потому что в запасе у нас еще есть маржинальный анализ, который точно (окончательно) подскажет, что выгодно производить, а что нет. Концепция маржинального дохода, получившая распространение в системе калькуляции себестоимости по переменным затратам, имеет большое значение в контексте специальных решений относительно выбора выгодных (невыгодных) производств. Допуская, что постоянные затраты в краткосрочном периоде не изменяются, решения вполне могут быть приняты на основании

зависимости между переменными затратами и доходами, полученными благодаря этим затратам. Для этого снова обратимся к данным таблицы 3. Маржинальный доход, исчисленный в расчете на 1 ц продукции и на 1га посевной площади, действительно показывает, что в хозяйстве производство сена однолетних трав абсолютно не выгодно, потому что от него имеет отрицательный маржинальный доход, поэтому необходимо принять решение о прекращении его производства, что касается остальных видов продукции (зерна и сена многолетних трав), то их производство надо наращивать из года в год, поскольку от продажи этих продукции, особенно в последний год, хозяйство имеет положительный маржинальный доход.

Методика расчета порога безубыточности в сельском хозяйстве предполагает наличие ряда изменений в соответствии с учетом особенностей этого специфического вида деятельности. Расчет порога безубыточности по объему производства в этой сфере, особенно в условиях наличия ограничивающих факторов и особенностей, присущих этой отрасли (например, земельных и трудовых ресурсов, не совпадения периода производства с периодом выхода продукции), не всегда продуктивен, так как не несет себе информацию об эффективности производства. В этих условиях для сельскохозяйственного производства гораздо более верным методическим подходом для оценки эффективности производства и инвестиционных проектов является определение порога безубыточности не по объему производства за определенный период, а по урожайности культур и производительности животных, рассчитанных для определения оптимальной структуры посевных площадей, многолетних насаждений, поголовья животных и сложившейся структуры цен и затрат. Для этого постоянные издержки на весь объем производства нужно заменить на постоянные издержки в расчете на один гектар площади посева культуры, многолетних насаждений в растениеводстве или на одну голову скота в животноводстве. Тогда для отрасли сельского хозяйства формула порога безубыточности будет иметь вид [2]

$$T_{min} = \frac{TFC^1}{P - AVC}, \quad (7)$$

или

$$T_{min} = \frac{TFC}{MD}, \quad (8)$$

где

T_{min} – порог безубыточности, ц/га или ц/гол. ;

TFC^1 – сумма постоянных издержек в расчете на 1 га площади посева культуры, многолетних насаждений или на 1 голову скота, руб.;

P – цена реализации 1 ц сельскохозяйственной продукции, руб. ;

AVC – средние (на единицу продукции) переменные издержки, руб. ;

MD – маржинальный доход в расчете на 1 ц сельскохозяйственной продукции, руб.

Проверим выведенную формулу на примере (озимого ячменя по данным таблицы 3 за 2014 г.)

$$T_{\min} = \frac{11246-9172}{87,24} = 23,8 \text{ ц/га},$$

что совпадает с урожайность выведенной, исходя из точки безубыточности в таблице 2 (10225 ц / 430 га).

Таким образом, расчет порога безубыточности с таким методическим подходом позволить определить минимальную урожайность культуры или продуктивность животных, которая при сложившейся структуре производства (структуре посевных площадей и структуре стада), существующем уровне цен на продукцию и оборотные средства, а также существующей технологии выращивания сельскохозяйственных культур и животных позволяет обеспечить безубыточность, т. е. нулевую прибыльность производства, после достижения, которой будет формироваться прибыль. На основании проведенных выше исследований нами рекомендуется предприятию следующую безубыточную производственную программу растениеводства

Таблица 4 Безубыточная производственная программа ГУП «Госхоз» Алый Терский» на ближайшие годы (2015-2017 гг.)

Показатели	Значение показателя	
	Фактические (2012-2014 гг.)	Рекомендуемые (2015-2017 гг.)
Структура посевных площадей, га		
озимая пшеница	220	220
озимый ячмень	430	430
многолетние травы на сено	70	70
однолетние травы на сено	80	-
Урожайность, ц/га		
озимая пшеница	18,3	26,8
озимый ячмень	19,7	23,8
сено многолетние травы	15,0	31,5
сено однолетних трав	10,0	-
Валовый сбор, ц		
озимая пшеница	4032	5888
озимый ячмень	8468	10225
сено многолетних трав	1050	2210
сено однолетних трав	766	-

Таким образом, по данным отечественного учета можно выделить постоянные и переменные затраты, а ошибки в принятии решений управляющим лицом, возникающие из-за условности и относительности такого деления затрат, будут намного меньше тех, которые возникают при оценке эффективности продукции и планировании производственной программы на основе полной себестоимости [3]. Правомерность таких рассуждений подтверждаются расчетами, приведенными в таблице 3.

Традиционный (и единственно возможный до недавних пор) для отечественного бухгалтерского учета подход предполагал составление точных калькуляций. А при системе директ-костинг не определяются полные затраты на изготовление продукции. Однако следует иметь в виду, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этой точки зрения самой точной является калькуляция по переменным (прямым) затратам, которая получается при калькулировании по системе «директ-костинг». В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного вида продукции. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия следует считать не полноту включения затрат в себестоимость, а способ отнесения на тот или иной вид продукции.

Таким образом, маржинальный доход и точка безубыточности являются важнейшими показателями при оценке деятельности, выборе оптимальной структуры производства и обоснования рентабельности (финансовых результатов) предприятия. Поэтому совершенствование эффективности методов управленческого анализа сельскохозяйственного предприятия должно быть направлено на синтезирование двух методов управления затратами – CVP-метода и метода «директ-костинг», путем четкого налаживания управленческого учета производственных (аналитического и синтетического учета переменных и постоянных) затрат.

Литература:

1. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учебное пособие. - 6-е изд.испр. - М: Омега, 2010. 399 с.
2. Ермакова Н.А., Сибгатуллина Я.Р. Современные методы управленческого анализа и особенность их использования на предприятиях агропромышленного комплекса //Экономический анализ: управленческий анализ.2014. №14.
3. Аскарова А.А. Оценка эффективности продукции сельского хозяйства по системе «Директ-Костинг» //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. №11.
4. Кувшинов М.С., Киреева Н.В. Анализ соответствия методов управления затратами актуальным задачам управления. // Экономический анализ: управленческий учет. 2014. №17.
5. Пономарева С.В. Бухгалтерский учет: конспект лекций. Санкт-Петербург: СПБИЭУ, 2010. 79 с.
6. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2014: Р32. Стат. сб. / Росстат. – М., 2014. – 900 с.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С РСБУ И МСФО

ГУСЕЙНОВА М.С.

ДГУНХ

*фак. Бухгалтерский учет и аудит,
направ. экономика, 2 курс, 1 группа
г. Махачкала*

Науч. рук. Кандидат экономических наук, доцент

ИСАЕВА Д. Г.

Одной из специфических проблем, с которыми сталкиваются многие хозяйствующие субъекты при переходе на МСФО, является учет основных средств. Поэтому в настоящее время у высококвалифицированного специалиста возникает потребность в знании особенностей учета объектов основных фондов, как в РСБУ, так и согласно МСФО для правильного его ведения. В данной статье рассмотрены особенности признания основных средств в качестве объектов бухгалтерского учета в РСБУ и в МСФО, произведена сравнительная характеристика формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, проведен сравнительный анализ подходов к начислению и отражению в учете амортизации основных средств и особенности бухгалтерского учета выбытия основных средств согласно РСБУ и МСФО.

Следовательно, необходимо отметить, что МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» включают в себя множество идентичных статей в отношении учета данного вида имущества. Это обусловлено тем, что российский аналог создавался на базе международных стандартов. Однако изучение стандарта МСФО (IAS) 16 дает возможность обратить внимание на ряд отличительных особенностей учета объектов основных средств по МСФО, которые не характерны для РПБУ.

Для лучшего понимания данных различий нужно перечислить следующие основные моменты, касающиеся учета основных средств:

- признание актива основным средством;
- оценка стоимости основного средства;
- принятие объекта к учету;
- его последующая оценка;
- переоценка актива;
- начисление амортизационных отчислений;
- выбытие основных средств;
- раскрытие информации об объектах в финансовой отчетности.

Для наглядности на рисунке 1 представим нормативно-правовое обеспечение для изучения учета основных средств согласно РСБУ и МСФО.

Нормативное регулирование учета основных средств согласно	
МСФО	РСБУ
-МСФО 16 « Основные средства »; -МСФО17 « Аренда »; -МСФО 40 « Инвестиционная недвижимость »; -МСФО 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи »; -МСФО 41 « Сельское хозяйство ».	- ПБУ 6/01 «Учет основных средств»; -Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств № 91н.

Рисунок 1 — Нормативное регулирование учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО

Таким образом, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» охватывает учет всех видов основных средств, в свою очередь учет данных активов в Международных стандартах регламентируется множеством стандартов. Данное замечание подчеркивает всесторонность российского положения.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» относит к основным средствам те же объекты, что и МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Отличие состоит лишь в том, что основные фонды, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, учитываются в соответствии с ПБУ 6/01, в свою очередь биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, согласно Международным стандартам регулируются IAS 41 «Сельское хозяйство».

Условия признания актива объектом основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01 практически идентичны.

Общими положениями являются:

- применение в производственных или управлеченческих целях, либо для предоставления в аренду;
- использование в ходе деятельности организации свыше 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа активов;
- вероятность будущих экономических выгод;
- надежность оценки.

Разница состоит лишь в признании имущества предприятия стоимостью до 40 тыс. руб. По РПБУ они могут приниматься к учету в качестве материально-производственных запасов.

В МСФО такой стоимостный критерий не является определяющим при отнесении активов к объектам основных средств. Обычно фирмы утверждают лимит, выше которого расходы капитализируются, а ниже - списываются на текущие затраты. Величина данного лимита зависит от размера компании, ее вида деятельности и т.д.

Виды оценок и их соответствия в российском и международном учетах отражены на рисунке 2.



Рисунок 2 - Соответствие оценок основных средств по РСБУ и МСФО

Принимаются активы к учету в соответствии с МСФО 16 и ПБУ 6/01 по первоначальной стоимости. Однако IAS 16 включает в себя ряд отличительных положений по данному вопросу, не отраженных в ПБУ 6/01.

Так, затраты по демонтажу основного средства должны входить в первоначальную стоимость актива в соответствии с МСФО 16. При этом согласно ПБУ 6/01 эти расходы при первоначальном признании не учитываются.

Кроме этого, если основное средство подвергается обязательным проверкам и тестированию, то стоимость таких операций необходимо включить в его балансовую стоимость. Затем, после проведения данных работ, их стоимость подлежит списанию. ПБУ 6/01 такого не предусмотрено.

В соответствии с требованиями МСФО, если фирма приобретает основное средство с отсрочкой платежа, его первоначальную стоимость нужно формировать по дисконтированной стоимости. В РСБУ принципа дискаунтирования нет, вследствие этого первоначальную стоимость актива всегда определяют по покупной стоимости, отраженной в договоре.

Согласно МСФО (IAS 16), основных средств, имеющие общий срок службы, могут быть включены в один учетный объект, а в РСБУ это не допускается.

ПБУ 6/01 предусматривает два метода последующей оценки (по фактической, либо переоцененной себестоимости), однако оно не предусматривает рассчитывать убытки от обесценения, что в свою очередь обязательно в МСФО.

Переоценка основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 осуществляется двумя методами: индексирования и аннулирования. В то время как в РСБУ способ переоценки нормативно не урегулирован.

Фактически применяются два подхода – это метод индексирования, аналогичный МСФО, и способ прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, а прием аннулирования в РСБУ не применяется. Вместе с тем в отличие от МСФО 16 «Основные средства», РПБУ устанавливает минимальный период переоценок основных средств – один год.

МСФО (IAS) 16 требуют регулярного пересмотра срока полезного использования основных средств и метода начисления амортизационных отчислений. Так, в соответствии с РСБУ, способ амортизации основных фондов обычно не изменяется, а срок полезного использования может быть лишь увеличен в результате реконструкции или модернизации активов.

МСФО (IAS) 16 не устанавливает для предприятий рамки в выборе метода начисления амортизации. Стандарт лишь приводит примеры распространенных способов начисления износа: линейный, уменьшаемого остатка и производственный. Выбор метода амортизации в РСБУ возможен только одним из четырех перечисленных в п.18 ПБУ 6/01 способов.

Даты начала начисления амортизации в МСФО и РСБУ не совпадают. По РСБУ износ начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к учету. Согласно МСФО, основное средство нужно амортизировать с момента, когда он становится доступен для использования.

По мнению Проняевой Л. И., "применяемый в МСФО подход к оценке основных средств и порядку списания его стоимости на затраты предприятия является более обоснованным, так как позволяет точнее отразить реальные расходы предприятия и его доходы в будущем. Однако использование международных правил определения амортизуемой стоимости не находит широкого применения в РСБУ, так как трудно оценивать реальную и ликвидационную стоимость объекта основных средств после предполагаемого срока эксплуатации".

Кроме этого, есть различия и в приостановлении начисления амортизационных отчислений. По ПБУ 6/01 это допустимо только в двух случаях. Первый - если руководитель решит перевести основное средство на консервацию на срок более трех месяцев. Второй - если фирма восстанавливает имущество дольше 12 месяцев. Согласно МСФО (IAS) 16, если актив временно не используется, необходимо продолжать начислять по нему амортизацию.

Требования международных и российских правил учета по вопросу выбытия основных средств полностью совпадают. Доходы и расходы от выбытия активов согласно МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01 включаются в состав прибыли или убытка в качестве прочих доходов и расходов.

Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01 по многим

пунктам совпадает, но в РСБУ по сравнению с международным стандартом не отражена информация о:

- обесценении основных средств;
- способах и датах их переоценки;
- фактах привлечения оценщика.

Таким образом, в процессе изучения бухгалтерского учета основных средств в РСБУ и МСФО авторами установлены:

- различия в системе нормативного регулирования учета основных средств;
- несоответствия в условиях признания имущества в качестве объектов основных средств;
- различные группировки основных средств согласно российским и международным стандартам;
- разные оценки при поступлении основных средств в организацию;
- более широкие возможности организаций, составляющих отчетность по МСФО, в отношении пересмотра сроков полезной службы и методов начисления амортизации по объектам основных средств;
- несоответствия в порядке представления информации о финансовом результате от выбытия основных средств в финансовой отчетности.

Выявленные различия следует учитывать при трансформации отчетности российских организаций в формат МСФО.

Список использованной литературы:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 25.11.2011 г. №160н ред. от 31.10. 2012. - Режим доступа: КонсультантПлюс.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 30.03.2001г. № 26н ред. от 24.12.2010. - Режим доступа: КонсультантПлюс.
3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 13.10.2003г. № 91н ред. от 24.12.2010 - Режим доступа: КонсультантПлюс.
4. Боброва Е.А. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО / Е.А. Боброва, Н. Н. Емельянникова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. - № 8. – С.11-30.
5. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М. А. Вахрушина. - М.: Издательство «Национальное образование», 2014. - 657 с.

6. Проняева Л. И. Модели оценки основных средств в российской и международной учетной практике. // Все для бухгалтера. 2008. N 6. С. 33-40.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА (МСА) КАК ОСНОВА ДЛЯ РАЗРАБОТКИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

МОРУНОВ В.В.

Доцент кафедры ИТЭМ

*Бугульминский филиал ФГБОУ ВПО "КНИТУ"
(г. Бугульма, Татарстан)*

Система контроля качества аудиторской деятельности, по нашему мнению, может быть построена на должном необходимом уровне только на основе в достаточной мере профессиональной системе стандартов, учитывающей требования международных, национальных и внутриfirmенных стандартов аудита. Цель подобной системы стандартизации, в конечном счете, может быть достигнута формированием и применением пакета внутриfirmенных стандартов, которые, используя международный опыт, детализируют и регламентируют единые требования к выполнению и оформлению аудиторских проверок и организации деятельности, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям стандартов аудиторской деятельности.

Для Российских организаций, по нашему мнению, наибольшее значение - с точки зрения влияния на качество аудиторской деятельности – подобная система аудиторских стандартов сможет иметь в том случае, если она будет:

- интегрировать теорию и практику аудита (как отечественную, так и зарубежную),
- учитывать и соблюдать требования и нормы международных, федеральных (национальных) и внутриfirmенных стандартов аудита.

Данная система, по нашему умозаключению, в конечном итоге способна регулировать аудиторскую деятельность с учетом:

- тенденций её развития и опыта в масштабах Международного аудиторского сообщества, экономики, специфики организации учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, нормативно-правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита отдельного государства;
- собственного подхода каждой аудиторской организации к проводимым проверкам и составляемым аудиторским заключениям.

Именно в результате реализации такого (или подобного этому) подхода возникает осознанная необходимость в формировании внутриfirmенных стандартов аудиторской деятельности.

На основании имеющегося опыта по применению и рекомендации международных стандартов аудита (МСА), аудиторская организация формирует пакет внутрифирменных стандартов, отражающих её собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита в России. Наличие подобной системы внутрифирменных стандартов и её методического сопровождения, в соответствии с требованиями МСА, является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. При этом внутрифирменные стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной конкретной аудиторской организации и обеспечивают дополнительные условия для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, контролирующими органами, аудируемым экономическим субъектом, организациями, защищающими общественные интересы, а также между самими аудиторами.

Литература

1. Морунов В.В. О подходах к периодизации аудита в рамках проведения ретроспективного анализа // Наука, образование, общество: актуальные вопросы и перспективы развития: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции 30 сентября 2015г.: в 4 частях. Часть IV. М.: ООО "АР-Консалт", 2015 г. - 155с. - с. 65-66.
2. Морунов В.В. О роли и значении международных стандартов аудита (МСА) в процессе разработки отечественных аудиторских стандартов // Сборник публикаций аналитического центра "Экономика и финансы" по материалам XLI международной научно-практической конференции: "Концептуальное развитие экономических наук в XXI веке" г. Москва: сбоник со статьями (уровень стандарта, академический уровень). - М.: Аналитический центр "Экономика и финансы", 2015. - 104с. - 27-30.
3. Морунов В.В. Оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля // Современные тенденции в науке и образовании: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции 28 февраля 2015 г.: в 5 частях. Часть II. М.: "АР-Консалт", 2015г. - 167с. - с. 32-33.

ЭВОЛЮЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ТРЕБОВАНИЙ К УЧЕТУ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

НОСОВА Е.И.

магистрант кафедры бухгалтерского учета

ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)

руководитель д.э.н., проф. Хахонова Н.Н.

В соответствии с требованиями к представлению бухгалтерской отчетности наиболее важной информацией, которая характеризует финансовое положение организаций, является информация об их обязательствах перед контрагентами.

Несмотря на то, что на протяжении длительного периода времени происходит реформирование бухгалтерского учета, существуют проблемы в методике учета одних из важных объектов - обязательств организаций.

Первые упоминания о требованиях к учету обязательств появляются в самом начале развития бухгалтерского учета. Уже в Древнем мире (4000 до н.э. - 500 н.э.) на натуралистическом этапе развития бухгалтерского учета появляется потребность в учете обязательств, использовании счетов расчетов и счетов должников.

В Древней Греции появился такой метод учета, как коллация (сверка взаимных расчетов). Также в Древней Греции существовал немалый интерес к учету налогов. Документы о платежах распределялись и хранились по срокам. Когда чиновники получали деньги, то просто вычеркивали плательщиков и возвращали списки, которые практически лишь содержали сведения о просроченных платежах и неплательщиках.

В период эллинизма также присутствуют упоминания об учете обязательств (например, в эллинистической Греции). При этом в документах отражены факты учета обязательств, которые возникли около V в. до н.э. Управляющими поместьями был организован регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности. На каждого должника открывался и велся личный счета (контокоррентный счет), где указывалась сумма долга и срок ее погашения [5].

Существенная значимость кредитов в Античном мире послужила важнейшим стимулом в развитии учета обязательств. О важнейшей роли кредита в экономике Древнего Рима можно судить из строгости в процедуре истребования долга. Эти данные были зафиксированы в известных законах XII таблиц, датируемых 451 - 450 гг. до н.э. Если должник не исполнял обязательства, к нему применялись жестокие методы: его могли лишить свободы, обратить в раба, и даже лишить жизни. При этом существовала такая возможность, как уплатить долг за должника третьим лицом. Таким образом, уже в Древнем мире имел место раздельный учет обязательств и просроченных платежей, а также неплательщиков долгов.

В эпоху Средневековья также присутствовали свои особенности

учета обязательств. Нужно отметить, что в истории Средневековья (с V в. н.э. по XIII в. н.э.) получили распространение расчетные операции с использованием векселей, что и обусловило необходимость учета обязательств по ним. Учет обязательств по операциям с векселями в этот период достаточно своеобразен. В качестве документов, которые фиксировали расчеты по векселям использовали бирки - дощечки. На таких средневековых векселях делались нарезки, которые представляли собой записи о величине платежа. В то время считалось, что учет кредиторской задолженности - это проблема в основном кредитора. Также в период Средневековья происходило развитие способов учета расчетов, что используется для учета не только дебиторской, но и кредиторской задолженности. Это было выражено в улучшении способа регистрации расчетов, в частности обязательств, за счет использования специальной шахматной формы учета обязательств и их погашения.

В XIII - XV вв. распространению получила двойная запись. Ее использование привело к появлению новых подходов в учете обязательств. Некоторые историки (П.Ж. Прудон, А.П. Рудановский) считают, что появление двойной записи связано с развитием требований к учету обязательств [4].

Существовало большое множество разных мнений ученых по этому поводу, которые и привели к формированию различных научных школ. По мнению Я.В. Соколова, следует выделить 4 типа научных школ: итальянскую, французскую, немецкую и англо-американскую [5]. В рамках каждой из школ сформировались свои подходы к учету объектов, их оценке и отражению в отчетности. Соответственно, были различными и требования к учету обязательств.

Двадцатое столетие ознаменовалось дальнейшим развитием требований к учету обязательств. Многие считают, что этому послужила стандартизации бухгалтерского учета. В таких странах Европы, как Германия, Франция, Великобритания, и США движения в области стандартизации учета на национальном уровне были начаты в тридцатых годах XX в. В большинстве стран мира уже были приняты законы по бухгалтерскому учету. Например, в России в 1917 г. было принято Постановление Совета народных комиссаров "Об образовании и составе народного Комисариата государственного контроля", а в США в 1929 г. введены в действие первые унифицированные формы отчетности.

Но вместе с этим законы не отражали четких правил ведения бухгалтерского учета в различных организациях. Данная ситуация была до семидесятых годов XX в. К этому времени уже действовали национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, а также нормативные акты по бухгалтерскому учету. Во второй половине XX в., в связи с глобализацией экономик стран мира, получила развитие международная стандартизация учета. В это время стало уделяться большое внимание развитию стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности. Для разработки МСФО был подготовлен отдельный документ -

«Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности» (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), содержащий в себе основные понятия элементов отчетности и требования к их признанию. В соответствии с данным документом, обязательства - это кредиторская и иная задолженность, возникшая в отчетном или предыдущих периодах, по которой имеется уверенность в том, что ее погашение (урегулирование) приведет к уменьшению экономической выгоды, то есть уменьшению реальных активов. В обязательстве воплощены конкретный долг, который необходимо погашать, либо обязанность действовать (выполнять что-либо) определенным образом, например устранять неисправности в проданной продукции или выполнять предварительно оплаченную работу [6].

Погашение обязательств производится обычно путем передачи определенных активов кредитору или иными способами. В частности, обязательства могут быть урегулированы путем выплаты стоимости обязательства денежными средствами или передачи в счет его погашения других активов адекватной ценности; предоставлением услуг или выполнением работ на сумму, равную обязательству; заменой одного обязательства другим обязательством; включением обязательства в капитал организации с предоставлением акций или иных прав участия в управлении и прибылях на сумму, равную погашенным обязательствам, по взаимной договоренности. Формой погашения обязательств является также снятие кредитором своих требований или утрата им права требования.

К обязательствам относятся: долгосрочные займы и иные долговые обязательства; краткосрочные займы и банковские кредиты; кредиторская задолженность поставщикам, различным физическим и юридическим лицам по всевозможным операциям; резервы предполагаемых ассигнований; планируемые пенсионные выплаты и иные аналогичные финансовые обязательства.

Обязательства принимаются на учет только тогда, когда имеются основания полагать, что их урегулирование потребует определенных затрат, уменьшающих активы, либо иным путем ведет к сокращению потенциальных экономических выгод. Это выполненные сделки, требующие оплаты, и принятые к исполнению судебные решения, и намерения уплатить неустойку или заплатить налог в бюджет государства или муниципалитета [4].

В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) требования к учету обязательств изложены в следующих стандартах: МСФО (IAS) 12, 17, 19, 26, 32, 37, 39, МСФО (IFRS) 2. В них приведены правила признания перечисленных видов обязательств, их первоначальной и последующей оценки, требования к раскрытию информации об обязательствах в отчетности [3].

Развитие рыночных отношений в России сформировало новые задачи в области бухгалтерского учета и неизбежно обусловило новые требования к учету и отчетности. После напряженной и продолжительной рабо-

ты по формированию и обсуждению в 1997 году была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, в которой были определены основные направления реформирования учета. В ней рассматривались и подходы к отражению в отчетности такого его объекта, как обязательства, так как в условиях рыночной экономики возрастает роль достоверной оценки обязательств.

Пункт 7.3. Концепции определил, что обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычая делового оборота [2].

Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается соответствующих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов (оказание услуг). Кроме того, погашение обязательства может происходить в форме замены обязательства одного вида другим; преобразования обязательства в капитал; снятия требований со стороны кредитора.

Нельзя не учитывать и того, что при учете и отражении в отчетности показателя обязательств необходимо придерживаться принципа осмотрительности, который означает, что обязательства организации не должны быть занижены [1].

Процесс развития российских стандартов по бухгалтерскому учету продолжается и в настоящее время. На данный момент система отечественных стандартов не регламентирует учет многих видов обязательств.

Рассмотрев тенденции развития требований к учету обязательств можно выявить четко выраженную направленность увеличения значимости показателя обязательств в отчетности организаций.

Библиографический список:

1. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). [Электронный ресурс]: – Режим доступа: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
3. Международные стандарты финансовой отчетности. 2015. Официальный перевод на русский язык. URL: <http://www.minfin.ru>.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006.

6. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учеб. пособие; Рост. гос. эконом. ун-т (РИНХ). – Ростов н/Д, 2015. – 353 с.

ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СВЕТЕ МСФО

ЕМЕЛЬЯНОВА И.Н.

*Ростовский государственный
экономический университет РГЭУ «РИНХ»,
ф-л в г. Георгиевск*

Роль основных средств в деятельности организаций трудно переоценить. Их состояние и эффективное использование влияют на конечные результаты и являются важнейшим фактором в процессе хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем на эффективное и рациональное использование объектов основных средств оказывает значительное влияние организация их бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимая для принятия управленческих решений.

Проблема оценки и учета основных средств является наиболее важной для российских организаций при подготовке отчетности, соответствующей международным стандартам, что вызвано высокой долей основных средств в составе активов для большинства российских организаций.

Проблемы, связанные с первоначальной и последующей оценкой основных средств, недостаточностью регламентаций в нормативных документах по бухгалтерскому учету, признают Л.И. Куликова, Е.А. Мизиковский и Э.С. Дружиловская. Исследователь Л.И. Куликова рассматривает также проблему учета обесценения основных средств.

Для учета основных средств в соответствии с МСФО следует использовать несколько стандартов, главным образом МСФО 16 «Основные средства». Согласно одному из подходов указанного стандарта основные средства должны оцениваться исходя из исторической стоимости. После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. В соответствии со вторым подходом основные средства должны учитываться по переоцененной стоимости. Организация, придерживающаяся второго подхода, понесет дополнительные затраты на обязательную ежегодную переоценку основных средств, а также в любом случае обязана будет исчислить стоимость основных средств и по первому подходу (историческая стоимость минус накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения). Поэтому второй подход представляется менее привлекательным для российских организаций.

Подход к переоценке в двух системах бухгалтерского учета одинаков. В случае если основное средство учитывается по переоцененной стоимости, оно должно регулярно переоцениваться. При этом переоценка основных средств будет осуществляться в отношении всей группы данных основных средств.

В соответствии с российским законодательством переоценка основных средств осуществляется профессиональными оценщиками, имеющими лицензию на осуществление оценочной деятельности. К сожалению, на практике переоценка часто осуществляется в интересах собственников имущества, что ведет к заведомому искажению результатов переоценки.

Переоценка объектов основных средств в рамках одного класса производится одновременно, чтобы избежать избирательной переоценки активов, а также представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по разным оценкам. Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.

В последнем случае сумма реализованного дохода от переоценки представляет собой разницу между амортизацией, основанной на переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, основанной на его первоначальной стоимости. Однако увеличение балансовой стоимости актива должно признаваться в качестве дохода, а не в составе резерва на переоценку в том случае, если оно компенсирует уменьшение балансовой стоимости того же актива, признанное ранее как расход.

Положительная переоценка основных средств по справедливой стоимости является основанием для возникновения отложенного налогового обязательства и отражения в составе собственных средств в соответствии с МСФО 16.

Если балансовая стоимость актива превышает его переоцененную стоимость, то балансовая стоимость актива уменьшается до его переоцененной стоимости, а разница отражается в Отчете о прибылях и убытках текущего периода.

Переоцененная стоимость рассчитывается как оценочная возмещающая стоимость, которая определяется как наибольшая из чистой реализуемой стоимости актива и ценности его использования.

При потере стоимости основного средства его балансовая стоимость списывается до уровня его справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость не превышала размера экономической выгоды от использования основного средства. Для отражения этого события в отчетности на размер списываемой части балансовой стоимости основного средства увеличивается убыток от переоценки с одновременным увеличением суммы накопленной амортизации.

Если есть подозрения на обесценение основных средств, то в целях соблюдения принципа консерватизма МСФО 36 «Обесценение активов» требует проведения специальной процедуры - теста на обесценение.

Согласно МСФО 36 убыток обесценения должен признаваться во всех случаях, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. Возмещаемая сумма - наибольшее значение из чистой продажной цены и ценности использования. Чистая продажная цена - это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях, за вычетом любых прямых затрат на выбытие.

Ценность использования - это дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы.

Убыток от обесценения - это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину. При учете основных средств по переоцененной стоимости (альтернативный подход в МСФО 16), если затраты на выбытие несущественны, обесценение активов по МСФО 36 можно не применять; если затраты на выбытие существенны, то необходимо применять МСФО 36.

Список литературы

1. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 N 2689)
2. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики бухгалтерской оценки основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 32. С. 8 - 17; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2012. № 5. С. 10 - 18.
3. Либерман К. Бухгалтерский учет основных средств // Российский бухгалтер. 2014. № 12. С. 8 - 23.
4. Рыжков К. Переоценка основных средств // Аудит и налогообложение. 2014. № 10. С. 14 - 17.

КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

ЕРМАКОВА Н.А.

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансы и бухгалтерский учёт»

*Набережночелнинский институт (филиал)
Казанского(Приволжского) федерального университета*

В настоящее время важным направлением в совершенствовании учётно-контрольной системы отечественных предприятий является обязательное формирование системы внутреннего контроля. Она формирует-

ся на предприятиях индивидуально и может функционировать в разных формах (управленческий контроль, внутренний аудит и т.д.) исходя из его специфики. Отечественные компании с иностранным участием получают не только инвестиции, которые создают рабочие места, но и «заимствуют» определенный стиль управления, в котором используются современные управленческие технологии и учетно-контрольные инструменты. Современной системой контроля, которая характерна для риск-менеджмента западных компаний, и которая «взята» на вооружение отечественными компаниями, в частности, ОАО «КАМАЗ», является комплаенс-контроль.

Слово «комплаенс» заимствовано из английского языка и означает «согласие, соответствие»[1]. Этот термин появился в нашей стране с приходом на российский рынок крупных иностранных компаний, где данная функция является неотъемлемой частью деятельности. Согласно определению International Compliance Association, «комплаенс – это обеспечение соответствия деятельности установленным требованиям и стандартам»»[1].

В комплаенс-политике группы организаций ОАО «КАМАЗ» дано следующее определение: «комплаенс (compliance) – соответствие деятельности персонала группы организаций ОАО «КАМАЗ» действующему законодательству РФ и применимым нормам международного законодательства, а также внутренним нормативным и распорядительным документам, решениям группы организаций ОАО «КАМАЗ» [2].

Система комплаенса – это совокупность элементов корпоративной культуры, организационной структуры, правил и процедур, регламентированных внутренними нормативными документами, обеспечивающих соблюдение принципов комплаенса работниками организации[2].

Комплаенс осуществляется на двух уровнях:

- Уровень 1 – обеспечение соответствия деятельности внешним (законодательным) требованиям и стандартам, устанавливаемым для компании в целом.
- Уровень 2 – обеспечение соответствия деятельности внутренним требованиям и стандартам на уровне всех органов управления и структурных подразделений компании.

Эффективная комплаенс-система — конкурентное преимущество компании, а не ее недостаток. В некоторых российских компаниях считают, что комплаенс — это бесполезная трата времени и средств, в то время как на Западе давно осознали добавленную стоимость, которую эта функция создает для бизнеса: лояльность клиентов, заинтересованность и доверие акционера, поставщиков, доверие общества в целом.

Целью комплаенса является сведение к минимуму риска вовлечения компании в процессы, которые могут обернуться для нее не только финансовыми потерями, но и потерей доверия со стороны общества в лице регулирующих органов, инвесторов, партнеров, акционеров, клиентов и т.д., т.е. минимизация комплаенс-риска.

Условно можно обозначить три основных риска:

Репутационный: опубликование негативной информации об организации или его работниках, акционерах, членах органов управления, аффилированных лицах в средствах массовой информации.

Правовой: несоблюдение законодательства, влекущие преследование со стороны надзорных органов

Операционный: нарушение внутренних правил и документов организации, повлекших к убыткам; несоблюдение аффилированными лицами организации, акционерами законодательства, учредительных и внутренних документов организаций.

Рисковые области ОАО «КАМАЗ» представлены на рисунке.

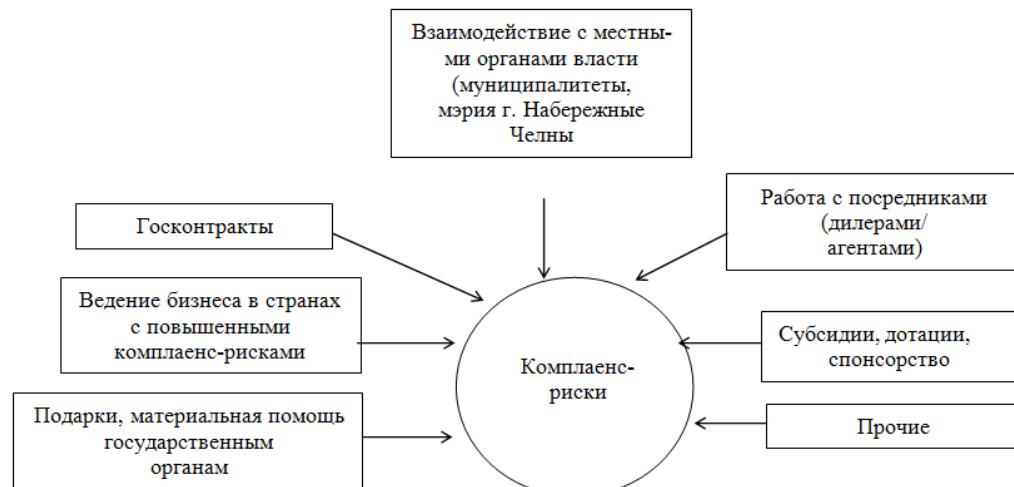


Рисунок - Рисковые области ОАО «КАМАЗ»

Корпоративный комплаенс – это совокупность процедур (процессов) в компании, регламентирующих поведение персонала в отношении соблюдения законодательных и этических норм в сфере противодействия коррупции и отмывания доходов.

Разработка и внедрение элементов системы комплаенса на ОАО «КАМАЗ» ведётся с 2010 года. В марте 2011-го был принят план мероприятий по её внедрению, а 19 октября утверждена Комплаенс-политика группы организаций ОАО «КАМАЗ». Она предусматривает, что соблюдение принципов комплаенса учитывается при подборе и продвижении работников по карьерной лестнице. Руководители всех уровней управления являются проводниками принципов комплаенса: подают пример поведения, соответствующего названным выше принципам, и ориентируют на безусловное их соблюдение своих подчинённых.

Приоритетным направлением развития системы комплаенса группы организаций ОАО «КАМАЗ» является обеспечение противодействия коррупции в любых ее проявлениях (в том числе взяточничество, коммерческий подкуп, неправомерное использование должностного положения вопреки законным интересам общества, государства и группы организаций ОАО «КАМАЗ»).

Например, принципы комплаенса группы организаций ОАО «КАМАЗ»:

- безусловное соблюдение действующего законодательства, а также внутренних нормативных и распорядительных документов группы организаций ОАО «КАМАЗ»;
- разработка и реализация мероприятий, направленных на снижение комплаенс-рисков и постоянное совершенствование систем внутреннего контроля в областях деятельности с высокими комплаенс-рисками;
- обеспечение соблюдения принципов комплаенса контрагентами при реализации договорных отношений с ОАО «КАМАЗ» и организациями ОАО «КАМАЗ»;
- предпочтение сотрудничества с деловыми партнёрами, придерживающимися тех же ценностей, что и группа организаций ОАО «КАМАЗ»;
- обеспечение возможности выявления и урегулирования конфликтов интересов, в том числе потенциальных;
- предоставление работникам и третьим лицам возможности конфиденциально и, по желанию, анонимно сообщать о возможных нарушениях стандартов комплаенса посредством «горячей линии» либо по электронной почте;
- неотвратимость применения мер дисциплинарной ответственности в случае нарушения работниками стандартов комплаенса;
- осуществление постоянного контроля состояния системы комплаенса группы организаций ОАО «КАМАЗ»(корпорации- ред.Н.А.).

Сферами регулирования внутренних нормативных документов, планируемых к разработке являются:

1. Совершенствование корпоративной политики в отношении поведения работников;
2. Обеспечение соблюдения деловыми партнерами корпорации стандартов комплаенса;
3. Обеспечение соблюдения принципов комплаенса при взаимодействии корпорации с госструктурами и НКО;
4. Совершенствование систем внутреннего контроля в областях с высоким комплаенс-риском;
5. Обеспечение соблюдения принципов комплаенса в организациях с участием корпорации.

Элементы системы комплаенса (совершенствование корпоративной политики в отношении обеспечения правомерного поведения работников) включают:

- Кодекс корпоративного поведения;
- Система ответственности за нарушения требований комплаенса;
- "Горячая линия" по приему сообщений о нарушениях;
- Брошюра для ознакомления со стандартами комплаенса;
- Система оценки соответствия работников требованиям комплаенса;
- Условия в трудовых договорах.

Элементы системы комплаенса (обеспечение соблюдения деловыми партнерами корпорации стандартов комплаенса):

- типовые условия договоров, касающиеся обеспечения соблюдения принципов комплаенса деловыми партнерами;
- типовые дополнительные соглашения;
- порядок применения типовых условий договоров;
- порядок оценки деловых партнеров на соответствие стандартам комплаенса: категории деловых партнеров, подлежащие оценке; порядок проведения оценки; правила использования результатов оценки;
- руководство для дилеров: политика в области соблюдения стандартов комплаенса; требования к должностным инструкциям сотрудников дилерских центров; правила ведения договорной работы; проверки соблюдения стандартов комплаенса.

На ОАО «КАМАЗ» создан комитет по комплаенсу, который подчиняется напрямую генеральному директору. Отдел комплаенса несет ответственность за реализацию и поддержку следующих инициатив:

- внесение параметров комплаенса в показатели результативности;
- периодическое проведение оценки риска несоблюдения правил комплаенса;
- независимый мониторинг эффективности системы комплаенса;
- обучение по вопросам этики и комплаенса;
- расследование обвинений в несоответствии требованиям комплаенса;
- устранение последствий несоответствия требованиям комплаенса;
- организация всеобщих консультаций по комплаенсу;
- совершенствование бухгалтерского контроля за операциями с органами государственной власти;
- формирование общей для всей компании Политики противодействия коррупции;
- усиление уровней санкционирования решений и процесса утверждения;
- проведение анализа отношений с третьими сторонами;
- введение стандартных контрактных условий по противодействию коррупции;
- мониторинг операций с органами государственной власти.

Ключевые факторы успешного внедрения системы комплаенса:

1. Tone at the Top – поддержка со стороны высшего руководства компании в лице Генерального директора, Правления и Совета директоров.
2. Информирование и обучение сотрудников и бизнес-партнеров компании по вопросам комплаенса.
3. Интеграция элементов системы комплаенса в бизнес-процессы, систему КПЭ и систему управления рисками компании.

В рамках внедрения системы комплаенса можно столкнуться с трудностями, которые могут быть решены определенным способом. Про-

блемы и их решение при внедрении системы комплаенс-контроля систематизированы в таблице.

Таблица Проблемы и их решение при внедрении системы комплаенс-контроля

Проблема	Решение
Внедрение процедур соответствия требованиям, как и все изменения в корпоративной культуре компании, не происходят в одночасье и могут встретить сопротивление сотрудников	Эти изменения в культуре требуют постоянной кропотливой работы. Коммуникаций со стороны руководства компании, консультации и тренинги являются основополагающими в данном процессе.
Общие текущие регламенты и бизнес практики могут не давать в настоящий момент конкретных ответов на вопросы (например в области подарков, развлечений и приглашений на бизнес мероприятия). Внедряемые регламенты могут ужесточить требования, что может вызвать недовольство сотрудников	Семинары, которые будет проводить Координационный совет по комплаенсу, призваны устраниć имеющиеся вопросы. Постоянная линия поддержки (Help desk) поможет сотрудникам компании, ответственным за соблюдение требований антикоррупционного законодательства, вести постоянную разъяснительную работу и при необходимости применять рычаги эскалации для обеспечения работы внедряемых процедур
Внедряемые процедуры могут увеличить объем работ для определенных отделов и сотрудников (так например, для лиц, которые будут ответственны за предварительное одобрение сделок с государственными органами или для лиц, которые будут ответственны за проверку компаний - посредников компании).	Конкретное решение может быть определено после внедрения определенных процедур и их пилотного опробования на протяжении 1-3-x месяцев

Таким образом, комплаенс-контроль как эффективный инструмент минимизации комплаенс-рисков, уверенno выходит на ключевые позиции в управлении современными корпорациями, причем не только финансово-выми институтами, но и компаниями реального сектора экономики. Уровень нефинансовых рисков постоянно растет с начала 90-х годов, а с ним с каждым годом увеличивается и ценность для бизнеса комплаенс-контроля. Следует отметить, что данная система контроля всё-таки, в большей степени, соответствует корпоративным контрольным системам, имеющих свой «бренд» или работающим над его созданием.

В российском законодательстве нет четкого определения комплаенса и его роли в деятельности компаний. Однако, постепенно у менеджмента российских корпораций возникает понимание того, что комплаенс – это неотъемлемый элемент системы внутреннего корпоративного контроля и управления. Должное соблюдение основных принципов комплаенс-контроля и их эффективная реализация ведут к минимизации правовых и репутационных рисков, а также напрямую влияют на успех и целостность самой организации и благополучие ее персонала, что, в итоге, повышает эффективность бизнеса. Комплаенс служит основой для совершенствования процесса принятия управленческих решений, а значит, содействует достижению установленных стратегических и тактических целей компании и обеспечивает ей устойчивое развитие в долгосрочной перспективе.

Список использованной литературы:

- [1] Электронный ресурс www.wikipedia.ru
- [2] Информационное сообщение о сущности комплаенс-рисков ОАО «КАМАЗ».
- [3] Федеральный закон от 7.08.01 г. N 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»
- [4] Федеральный закон от 25.12.2008 №273 «О противодействии коррупции».
- [5] Корпоративный юрист 2008; № 6: с. 31

СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ПОКАЗАТЕЛИ СВР- АНАЛИЗА

ЖУКОВА П.В.

Студентка 4 курса, профиль БУАиА КФ СПбГЭУ

Научный руководитель: кандидат экономических наук,

ст. преподаватель:

ГАСАНОВ Н.Г.

СВР -анализ (Cast Value Profit – затраты, объем, прибыль) – метод оптимального распределения ресурсов по видам продукции и принятия решения о производстве товаров. СВР-анализ также зачастую называют определением точки безубыточности. Другими словами, данные взаимосвязи затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Актуальность применения СВР-анализа в управлении затратами.

Данная тема является весьма актуальной в связи с тем, что формирование и управление прибылью является основой предпринимательской деятельности. Масса полученной прибыли является характеристикой эффек-

тивности деятельности хозяйствующих субъектов. Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия является операционный анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или CVP-анализ. Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов производства и сбыта продукции. Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка. CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю маржинального дохода.

Основными его задачами являются: расчет объема реализации, при котором обеспечивается полное покрытие затрат - точка безубыточности (порог рентабельности); исчисление объема реализации, обеспечивающее при прочих равных условиях получение необходимой суммы прибыли; аналитическая оценка объема реализации, при котором предприятие может быть конкурентоспособным (запас финансовой прочности); определение цены на продукцию, позволяющее обеспечить спрос и прибыль на запланированном уровне; осуществление выбора наиболее эффективных технологий производства; осуществление принятия оптимального производственного плана.

Допущения (или условия применения) CVP-анализа: издержки обоснованно должны подразделяться на постоянную и переменную часть; существуют неизменные цены на реализованную продукцию - с одной стороны, и цены на потребляемые производственные ресурсы - с другой стороны; ассортимент изделий постоянный; объем производства примерно равен объему реализации; поступившая выручка прямо пропорциональна объему продукции; производительность труда остается неизменной.

В основе CVP-метода лежит принцип безубыточности, то есть покрывать расходы можно только тогда, когда совокупный доход за вычетом совокупных переменных издержек равен уровню постоянных издержек. Любой уровень производства сверх точки безубыточности будет рентабельным. Методика проведения данного анализа включает построение на основе данных о предполагаемой выручке, затратах и объемах производства графика безубыточности и расчета целого ряда показателей, центральным из которых является маржинальный доход. Маржинальный доход – это разница между выручкой предприятия от реализации продукции (работ, услуг) и суммой переменных затрат. Порог рентабельности (точка безубыточности) – это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т.е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Для про-

ведения анализа безубыточности производства главным необходимым условием является деление затрат предприятия на постоянные и переменные. Как известно, постоянные затраты не зависят от объема производства, а переменные – изменяются с ростом (снижением) объема выпуска и продаж. Для расчета объема выручки, покрывающего постоянные и переменные затраты, производственные предприятия в своей практической деятельности используют такие показатели, как величина и норма маржинального дохода. Величина маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Существует два способа определения величины маржинального дохода:

1. Из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают все переменные затраты, т.е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат.

2. Величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия. Под средней величиной маржинального дохода понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Нормой маржинального дохода называется доля величины маржинального дохода в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля средней величины маржинального дохода в цене товара. Использование этих показателей помогает быстро решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска. Характеристика основных методов для вычисления точки безубыточности

В литературе часто можно встретить обозначение этой точки как ВЕР (аббревиатура «break-even point»), т.е. точка или порог рентабельности. Анализ безубыточности является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск.

На практике для вычисления точки безубыточности используются три метода:

1. Графический метод. Нахождение точки безубыточности сводится к построению комплексного графика «затраты – объем производства – прибыль». Последовательность построения графика (рисунок 1) заключается в следующем: на графике строится линия постоянных затрат (FC), для чего проводится прямая, параллельная оси абсцисс; на оси абсцисс выбирается какая-либо точка, то есть какая-либо величина объема; для нахождения точки безубыточности рассчитывается величина совокупных затрат (постоянных и переменных); строится прямая ТС на графике, отвечающая этому значению; вновь выбирается любая точка на оси абсцисс и

для нее находится сумма выручки от реализации; строится прямая (TR), отвечающая данному значению. Точка безубыточности (порог рентабельности) – это точка пересечения графиков валовой выручки и совокупных затрат. В точке безубыточности получаемая предприятием выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется *пороговой выручкой*. Объем производств (продаж) в точке безубыточности называется *пороговым объемом производства (продаж)*. Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше – получает прибыль.

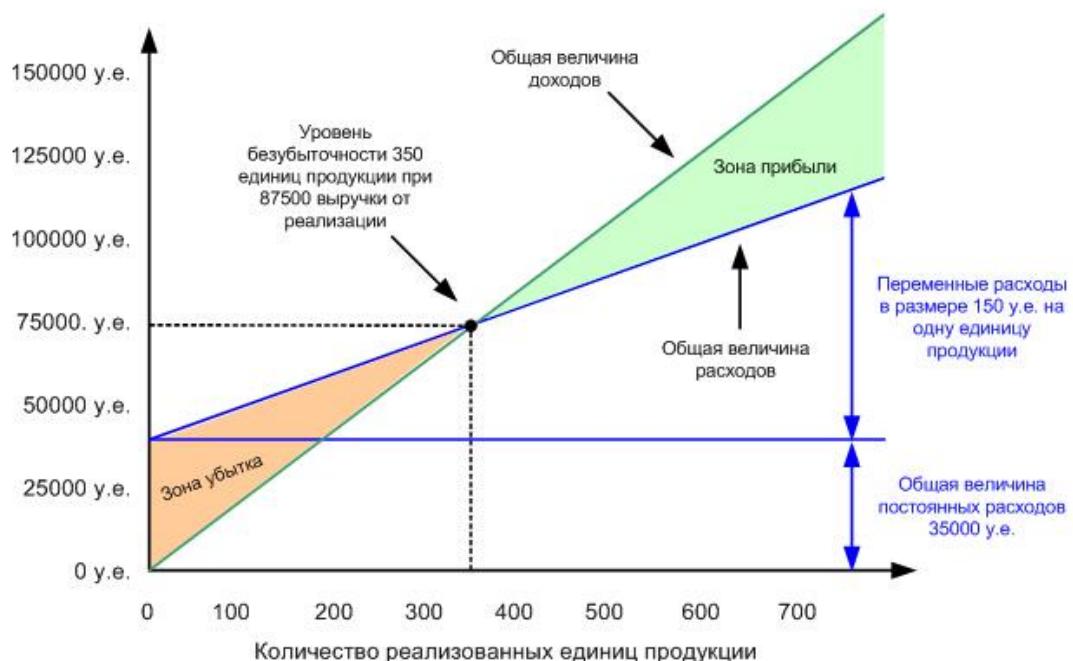


Рис. 1. График безубыточности

2. Метод уравнений: основан на исчислении прибыли предприятия по следующей формуле:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль} \quad (1)$$

Детализируя порядок расчета показателей данной формулы для расчета точки безубыточности, ее можно представить в следующем виде:

$$P \cdot X - Y_{vc} \cdot X - Y_{fc} = 0; \quad (2)$$

где P – цена единицы продукции; Y_{vc} – переменные затраты на единицу продукции; Y_{fc} – постоянные затраты; X – пороговый объем производства. Отсюда можно рассчитать пороговый объем производства в натуральных единицах:

$$X = Y_{fc} / (P - Y_{vc}); \quad (3)$$

3. Разновидностью метода уравнений является метод маржинального дохода, при котором точка безубыточности в стоимостном выражении (порог рентабельности) определяется по следующей формуле:

$$X = Y_{fc} / \text{Нмд}; \quad (4)$$

где Нмд – норма маржинального дохода (отношение суммы маржинального дохода к сумме выручки от реализации).

Кроме показателей, рассмотренных при проведении анализа «затраты – объем производства – прибыль», необходимо рассчитать показатели маржинального запаса прочности и уровень производственного рычага. Использование этих показателей поможет быстро решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска. Маржинальный запас прочности (МЗП) – это величина, показывающая превышение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Этот показатель определяется следующей формулой:

$$MЗP = \frac{\text{Фактическая выручка} - \text{Пороговая выручка}}{\text{Фактическая выручка}} * 100 \quad (5)$$

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия.

Действие операционного (производственного, хозяйственного) рычага проявляется в том, что любое изменение выручки от реализации всегда порождает более сильное изменение прибыли.

Эффект производственного рычага (ЭПР):

$$EPR = BM / BP \quad (6)$$

где:

BM – валовый маржинальный доход;

BP – балансовая прибыль.

Т.е. операционный рычаг показывает на сколько процентов изменяется балансовая прибыль предприятия при изменении выручки на 1 процент.

Операционный рычаг свидетельствует об уровне предпринимательского риска данного предприятия: чем больше сила воздействия производственного рычага, тем выше степень предпринимательского риска.

Система информационного обеспечения CVP- анализа должна включать следующие основные виды информации:

1. Учетные источники информации:
 - данные бухгалтерского учета и отчетности,
 - данные управленческого учета и внутренней отчетности,
 - данные статистического учета и отчетности,
 - выборочные учетные данные;
2. Не учетные источники информации:
 - информация статистических органов, публикуемая в статистических органах и журналах, а также дополнительная, представляемая по запросам пользователя на коммерческих условиях,
 - научно-техническая информация о современных мировых и отечественных достижениях в той или иной области,
 - научно-техническая информация о технико-технологических возможностях производителей и конкурентов,

- информация о ценах на продукцию и сырье на нее, сырьевом рынке,
- информация о возможных рынках сбыта и их емкости,
- информация о возможностях внутреннего и внешнего финансирования, платежеспособности потребителя и пр.

Список использованной литературы

1. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н.П. Кондрakov, М.А. Иванова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 352 с.: 60x90 1/16. - (Высшее образование). (переплет) ISBN 978-5-16-005040-9, 1000 экз.
2. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 208 с.: 70x100 1/16. - (Национальные проекты). (переплет) ISBN 978-5-16-003072-2, 2500 экз.
3. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 448 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9776-0362-1, 500 экз.
4. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/Сигидов Ю.И., Рыбянцева М.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) (Обложка) ISBN 978-5-16-010589-5, 500 экз.

ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ СТРОИТЕЛЬСТВА И ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА

НАВРУЗБЕКОВА З.Р.

Ст. преподаватель кафедры «ЭиБУ»

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

В нынешней экономической ситуации многие строительные организации сталкиваются с необходимостью приостанавливать строительные работы и консервировать недостроенные объекты. К консервации строительных объектов приводит не только нехватка или полное прекращение финансирования в связи с банкротством инвестора, но и другие причины, в частности несоответствие строящегося объекта современным требованиям.

Все факты хозяйственной жизни экономического субъекта, возникающие в ходе осуществления им деятельности, в том числе и операции по консервации объектов незавершенного строительства, должны оформляться первичными документами. Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) установлено, что первичные учетные документы составляются при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания [3].

Как мы помним, ранее, до вступления в силу Закона N 402-ФЗ, а

именно до 1 января 2013 г., существовало требование об обязательном применении унифицированных форм первичных учетных документов для документального подтверждения совершаемых хозяйственных операций.

С указанной даты унифицированные формы первичной учетной документации могут применяться хозяйствующими субъектами по усмотрению, поскольку согласно ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и только формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации [3].

То есть требования о применении унифицированных форм Закон не содержит, как не содержит и запрета на их применение. Как показывает практика, многие организации, в том числе и строительные, продолжают применять привычные и хорошо знакомые всем унифицированные формы первичных учетных документов, разработанных Госкомстата России, так как разработка собственных форм первичных документов довольно объемный и кропотливый труд.

Итак, обратимся к унифицированным формам первичных учетных документов, предположив, что именно их использование закреплено организацией в приказе по учетной политике.

Для оформления приостановления строительства (консервации или прекращения строительства) Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ" (далее - Постановление N 100)[2] утвержден Акт о приостановлении строительства (форма N КС-17) [4].

Решение о приостановлении строительства и консервации строящегося объекта принимает заказчик. Такое решение должно быть оформлено соответствующим документом (приказом, распоряжением), в котором должны быть указаны сроки разработки документации по консервации строящегося объекта, а также сроки проведения инвентаризации.

Работам по консервации объекта строительства должно предшествовать проведение инвентаризации. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, в которых подробно изложен порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов, утверждены Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49 (далее - Методические указания N 49).

Напомним, что основными целями инвентаризации согласно п. 1.4 Методических указаний N 49 являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Для проведения инвентаризации создается комиссия, персональный состав которой утверждает руководитель организации. В состав комиссии включаются представители генерального подрядчика, субподрядчиков, проектной организации. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Комиссия составляет инвентаризационные описи, унифицированные формы которых утверждены Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации" [6].

Согласно п. 3.32 Методических указаний N 49 по незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и тому подобному. Комиссия должна проверить, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом [3].

Акт о приостановлении строительства (форма N КС-17) составляется в двух экземплярах, один из которых передается подрядчику, а второй - заказчику (застройщику). Третий экземпляр акта представляется только по требованию инвестора[7].

В заголовочной части акта в соответствующие строки вписываются наименования организаций инвестора, заказчика (генподрядчика), подрядчика (субподрядчика) с указанием их адресов, телефонов и факсов. Указываются также коды этих организаций по ОКПО.

Далее следует указать дату и номер договора подряда, наименования, номера и даты документов, явившихся основанием для разрешения на строительство, для приостановления строительства.

В табличной форме акта указываются, в частности, следующие данные:

- наименование и назначение объектов, работ и затрат, приостановленных строительством (графа 2);
 - дата начала строительства (графа 4);
 - полная сметная (договорная) стоимость (графы 5, 6);
 - сметная (договорная) стоимость выполненных работ на дату приостановления (графы 7, 8);
 - фактические затраты на дату приостановления строительства по балансу застройщика (графа 9);
 - средства, необходимые для расчетов с подрядной организацией, включая незавершенное производство (графа 10), в том числе убытки и неустойки подрядной организации, связанные с расторжением договоров на поставку материалов, конструкций (графа 11);
 - стоимость работ и затрат, необходимых на консервацию (графа 12).
- В соответствии с Порядком применения унифицированных форм

первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20, в унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация может вносить дополнения (например, увеличить количество строк или вкладных листов, изменить размер граф и так далее) [8]. При этом все реквизиты, утвержденные Госкомстатом России, должны оставаться без изменения, удаление отдельных реквизитов не допускается.

Внесение изменений в унифицированную форму документа должно быть оформлено организационно-распорядительным документом организации.

Нормы Постановления N 20, названного выше, применяются в части, не противоречащей Закону N 402-ФЗ.

При оформлении первичных документов следует уделять внимание полноте и правильности заполнения всех реквизитов, содержащихся в форме документа. Организации, помимо бухгалтерского учета, обязаны вести налоговый учет. Согласно ст. 313 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы [2]. Как сказано в Письме УФНС России по г. Москве от 28 апреля 2006 г. N 20-12/35854@, в качестве первичных учетных документов в налоговом учете могут выступать копии первичных документов, используемых в бухгалтерском учете[9].

В ст. 752 Гражданского кодекса Российской Федерации, сказано, что, если по независящим от сторон причинам работы по договору строительного подряда приостановлены и объект строительства законсервирован, заказчик обязан оплатить подрядчику в полном объеме работы, выполненные до момента консервации [1]. Также заказчик должен возместить расходы, вызванные необходимостью прекращения работ и консервацией строительства, с зачетом выгод, которые подрядчик получил или мог получить вследствие прекращения работ.

В силу указанной нормы закона при консервации строительства ее последствия несет заказчик, который должен возместить расходы подрядчика, вызванные консервацией.

Заказчик должен уведомить подрядчика о приостановлении строительства и согласовать с ним смету на работы по консервации объекта и его охране. Смету консервации и охраны строительного объекта разрабатывает проектная организация.

Строительно-монтажные работы по консервации объекта должны быть оговорены в дополнительном соглашении к договору подряда на капитальное строительство. Этим же соглашением устанавливаются сроки проведения работ по консервации объекта, сроки сдачи заказчику оборудования, материалов, законсервированного объекта, сроки, в которые будут возмещены убытки подрядной организации.

Список использованной литературы

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2015)
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.07.2015)
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете"
4. Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ"
5. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"
6. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 (ред. от 03.05.2000) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации"
7. "Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ" (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100)
8. Постановление Госкомстата РФ от 24.03.1999 N 20 "Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации"
9. Статья: Строительство: оформляем акты (Пфеффер А.) ("Российский бухгалтер", 2014, N 3) {КонсультантПлюс}

РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО МЫШЛЕНИЯ СТУДЕНТОВ

ЗАРЕЦКИЙ В.О.
БГЭУ
г. Минск

Переход постсоветских стран к рыночным условиям хозяйствования способствовал предъявлению новых требований к подготовке будущих специалистов, особенно в экономической профессии. В рыночных условиях хозяйствования образовательный процесс должен обеспечить подготовку профессиональных кадров с таким экономическим образом мышления, который бы способствовал оперативно, рационально и достоверно принимать будущему специалисту необходимые решения.

Проблемам развития экономического мышления уделяли как отечественные, так и зарубежные авторы (Л.И. Абалкин, В.Н. Амелин, В.Д. По-

пов, Г.Н. Соколова, Л.И. Чернышева, П. Хейне, М.М. Ковалев, Серова Е.Е., Тырышкина Е.С., Шавель С.А., Шматко Е.Е.). Не умаляя значимости проделанной работы как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по развитию экономического мышления у студентов с точки зрения влияния на него методологии бухгалтерского учета. Ведь контуры современной экономической реальности создаются бухгалтерами с помощью того учетного инструментария, который одобрен пользователями бухгалтерской отчетности и утвержден в регулятивах или стандартах. Как писал И.П. Павлов: «главная задача ума – это правильное видение действительности, ясное и точное познание ее» [1, с. 144]. Спроектировав слова великого ученого на видение экономической действительности, отметим, что научиться в современном обществе экономически правильно мыслить без знаний об особенностях формирования информации об основных экономических показателях (капитал, прибыль, доходы, расходы, амортизация и др.) в системе бухгалтерского учета не представляется возможным. Наличие данной нерешенной проблемы обусловило выбор темы настоящей статьи.

Для проведения исследования экономического мышления студентов был проведен эксперимент, который должен был продемонстрировать, как студенты экономического университета на различных курсах воспринимают центральную категорию экономики – прибыль. Был проведен опрос в виде анкетирования студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (специализация «Бухгалтерский учет, анализ и аudit в промышленности») 2-4 курсов. Им была предложена для решения следующая задача:

«Предприятие приобрело 5 августа 100 единиц товара по цене 100 000 руб. за единицу, которые планирует продать по цене 120 000 руб. за единицу. До конца августа предприятию удалось реализовать 60 единиц товара по запланированной цене.

Предприятие получило прибыль или убыток? Произведите расчет».

Данная задача очень часто применялась профессором Я.В. Соколовым на своих занятиях по бухгалтерскому учету, о чем он пишет в своем труде «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» [7, с. 192-195]. При решении можно получить три равнозначных и логичных ответа, однако все они будут сильно отличаться. Разберем эти ответы:

1) если решить эту задачу в рамках той учетной методологии, которая существует во всем мире в настоящий момент развития человеческой цивилизации и соответствующая запросам пользователей отчетности, то получится прибыль в размере 1 200 000 руб. Получается такой ответ потому, что согласно принципу соответствия доходов и расходов, при расчете прибыли от доходов должны быть вычтены те расходы, которые способствовали их (доходов) получению. В итоге получается, что, реализовав только 60 единиц в отчетном месяце (августе), предприятие сравнивает выручку от реализации этих 60 единиц с себестоимостью этих же единиц

товара (60 х 120 000 – 60 х

$x 100 000 = 1 200 000$ руб.). Чаще всего такой ответ получают те, кто хорошо знает принципы современного бухгалтерского учета. Отметим также, что именно такая прибыль была бы отражена в отчетности предприятия и по ней судили бы о том, насколько успешно функционирует этот субъект хозяйствования;

2) если решить эту задачу обычательско-предпринимательским образом, то получится убыток 2 800 000 руб. Ведь для каждого человека очевидно, что потратив 10 000 000 руб., приобретя 100 единиц товара, предприятие понесет расходы. Доходы в данном случае составят так же как и при первом варианте 7 200 000 руб. В итоге, сопоставив доходы (7 200 000 руб.) с расходами (10 000 000 руб.) получается убыток 2 800 000 руб. Для предпринимателя это также будет очевидным, ведь он только реализовав 84 единицы, сможет окупить свой затраты на приобретение товаров. А уже далее он будет получать прибыль;

3) если решить задачу предпринимательским образом, то получится прибыль в размере 2 000 000 руб. Каждый предприниматель, начиная свою хозяйственную деятельность или принимая решение о будущей программе развития предприятия, должен оценить будущую прибыль. В рамках данной задачи будущая прибыль составит 2 000 000 руб., так как планируемый доход от реализации 100 единиц товара должен составить 12 000 000 руб. Отняв от этого дохода себестоимость приобретенной партии товара в размере 10 000 000 руб., получается искомая прибыль.

В целях эlimинирования ареал-специфичности человеческой реакции на данную задачу, студентам было сказано, чтобы они выполнили задания анкеты не в аудитории под присмотром преподавателя. Это объясняется следующими соображениями. Если бы студенты выполнили задание в аудитории и в присутствии автора, то на результаты повлияла бы вышеупомянутая ареал-специфичность человеческих реакций. Последняя подробно описана Н.Н. Талебом в бестселлере «Черный лебедь. Под знаком непредсказуемости» [8]. Она заключается в том, что человеку свойственно по-разному реагировать на одинаковые ситуации в разных условиях. Например, находясь в аудитории студенты настраивают свое мышление на решение задач определенным образом, а именно они вспоминают методики бухгалтерского учета, анализа, математические формулы, потому что для них это привычно: если есть задание, данное преподавателем, значит его следует решить с помощью тех методик, которые изучались в университете или по крайней мере в школе. Совсем иная ситуация складывается с мышлением студентов в их повседневной жизни, они решают задачи не так, как в аудитории (за редким исключением). Н.Н. Талеб об этом пишет в своей книге и приводит пример статистиков, над которыми был поставлен опыт: им были предложены статистические задачи, сформулированные «обычательским» образом. И они поголовно делали ошибки [8, с. 103-107]. Поэтому в нашем эксперименте студентам было сказано: «Представьте, что вас на улице остановили и попросили решить эту задачу в целях со-

циологического исследования. Оценки вам за это никто на экзамене занижать не будет, но потом мы разберем ваши решения. И помните – неправильных решений в этих заданиях нет».

Как было отмечено, в эксперименте участвовали студенты 2-4 курсов. Это объясняется тем, что студенты 2 курса еще не изучали бухгалтерский учет, поэтому на экономическую реальность они не смотрят сквозь призму методологии бухгалтерского учета, а значит, они не наполняют в своем сознании экономические категории тем смыслом, который в них вкладывает бухгалтер. Однако студенты 2 курса уже прошли такие дисциплины как «Экономическая теория», «Микроэкономика», «Теоретические основы анализа», т.е. они уже обрели знания об экономике и основных ее категориях. Студенты 3 курса помимо выше перечисленных дисциплин изучили такие дисциплины как «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет» (1 часть), «Экономика предприятия», «Макроэкономика», «Мировая экономика», «Маркетинг» / «Менеджмент», «Деньги. Кредит. Банки», т.е. они уже знают, как формируется почти все показатели в бухгалтерском учете и осведомлены о том, что методики бухгалтерского учета оказывают сильное влияние на количественную и качественную величину экономических показателей.

И, наконец, студенты 4 курса изучили весь блок дисциплин по бухгалтерскому учету, кроме дисциплины «Бухгалтерское дело», в котором и раскрывается смысл каждого принципа бухгалтерского учета, которые во многом и формируют те смыслы экономических категорий, с которыми мы сталкиваемся в хозяйственной и повседневной жизни. До проведения анкетирования студенты еще не знали об этом.

Теперь проанализируем полученные по итогам анкетирования результаты.

Результаты анкетирования студентов 2 курса (45 анкет):

- прибыль (1 200 000 р.) – 12 ответов;
- убыток (2 800 000 р.) – 38 ответов;
- прибыль (2 000 000 р.) – 4 ответа.

Всего было дано 54 ответа (45 человек). Результаты представлены на рисунке 1.

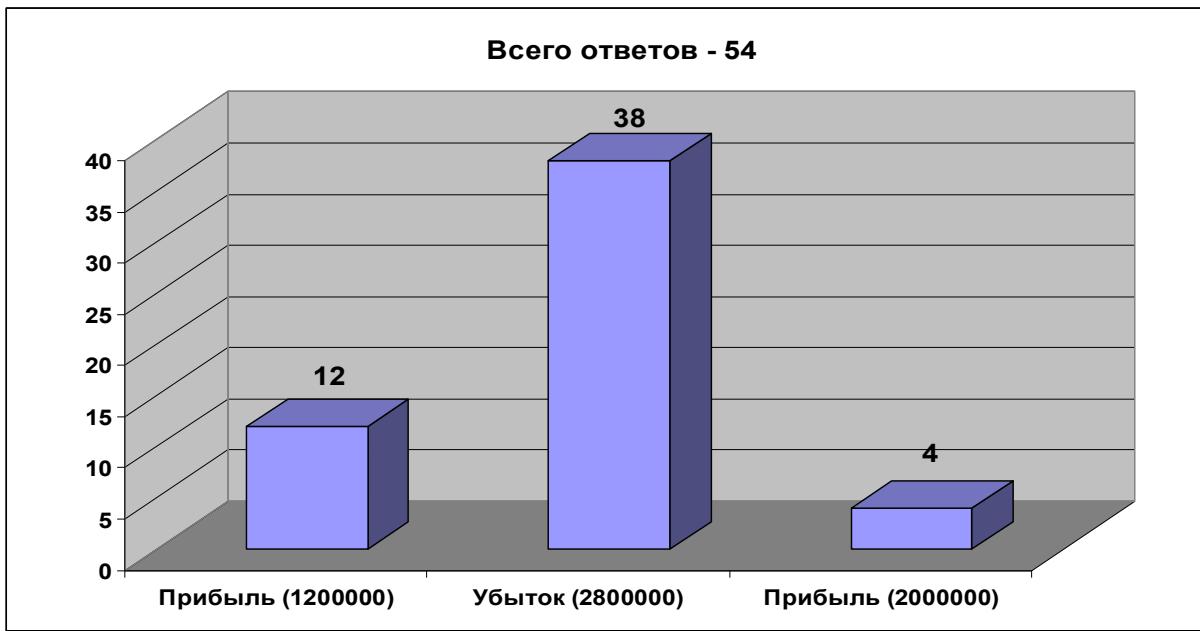


Рисунок 1. Ответы по задаче анкеты студентами 2 курса

Примечание – Источник: собственная разработка.

8 человек из 45 дали несколько вариантов ответов:

- первый и второй ответы – 4;
- первый и третий – 1;
- второй и третий – 1;
- все варианты – 2.

В одной анкете при ответе анкетируемый выразил сомнение в точном варианте, но все же склонился к первому, т.е. прибыли в размере 1 200 000 р.

Таким образом, в подавляющем большинстве студенты пришли к выводу, что предприятие получило убыток.

Результаты анкетирования студентов 3 курса (28 анкет):

- прибыль (1 200 000 р.) – 4 ответа;
- убыток (2 800 000 р.) – 25 ответов;
- прибыль (2 000 000 р.) – 2 ответа.

Всего было дано 31 ответа (28 человек). Результаты представлены на рисунке 2.

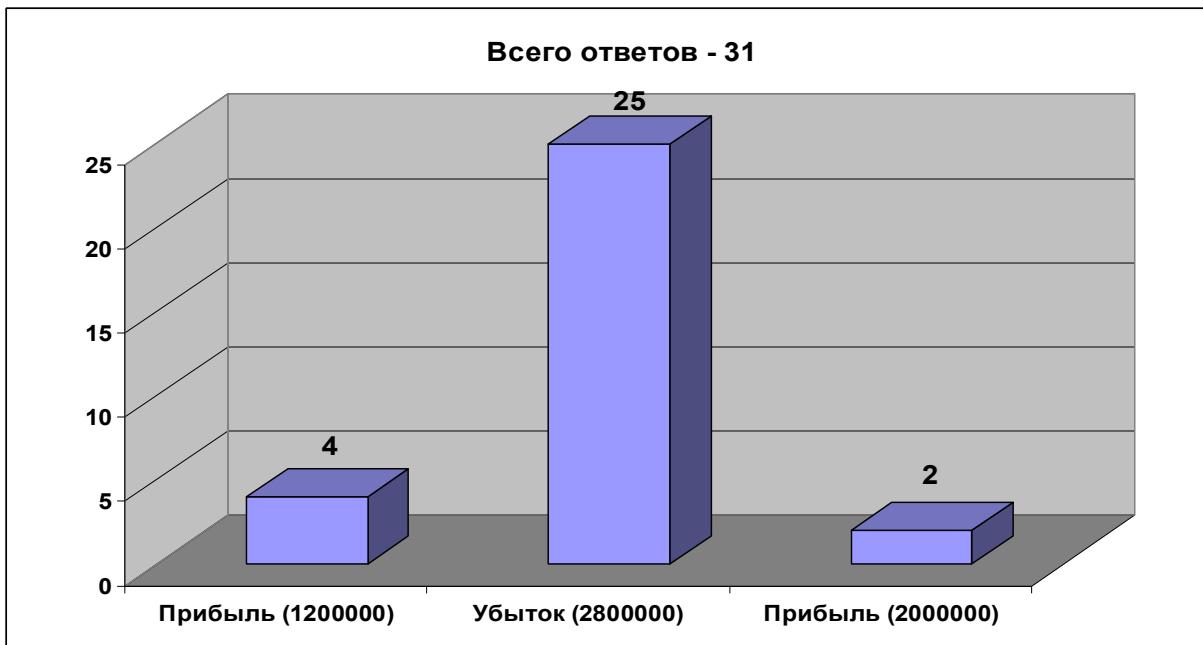


Рисунок 2. Ответы по задаче анкеты студентами 3 курса

Примечание – Источник: собственная разработка.

3 человека из 28 дали несколько вариантов ответов:

- первый и второй ответы – 1;
- первый и третий – 0;
- второй и третий – 2;
- все варианты – 0.

Таким образом, студенты 3 курса также в своем большинстве склонились к тому, что предприятие получило убыток.

Результаты анкетирования студентов 4 курса (16 анкет):

- прибыль (1 200 000 р.) – 7 ответов;
- убыток (2 800 000 р.) – 10 ответов;
- прибыль (2 000 000 р.) – 2 ответа.

Всего было дано 19 ответов (16 человек). Результаты отражены на рисунке 3.

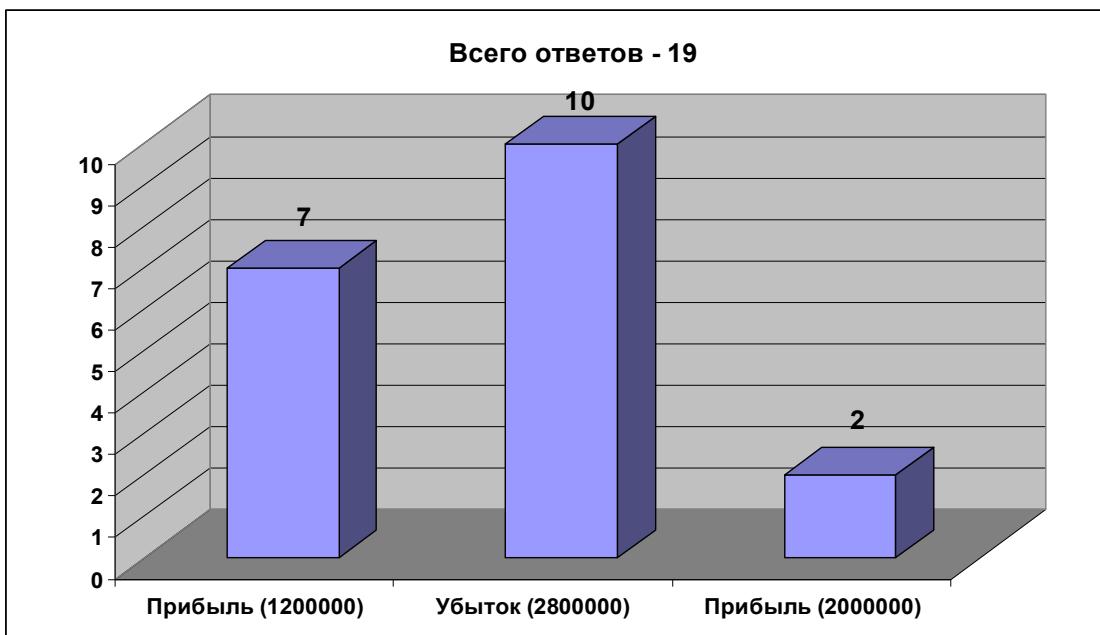


Рисунок 3. Ответы по задаче анкеты студентами 4 курса

Примечание – Источник: собственная разработка.

2 человека из 16 дали несколько вариантов ответов:

- первый и второй ответы – 0;
- первый и третий – 0;
- второй и третий – 1;
- все варианты – 1.

Таким образом, несмотря на то, что большинство из анкетируемых студентов определили убыток в качестве ответа на вопрос задачи, но перевес данного ответа над другим оказался не столь велик, как у студентов 2-3 курса. Это говорит о том, что знания по бухгалтерскому учету сильно влияют на экономическое мышление будущих специалистов. А один из студентов и вовсе применил бухгалтерский методический аппарат для решения задачи.

На основе проведенного эксперимента нами предлагаются следующие способы развития экономического мышления студентов:

1) следует усилить уровень экономического мышления у студентов всех экономических специальностей путем внедрения в программу курса «Экономическая теория» теоретических положений основных балансовых теорий. Это позволит объяснить студентам еще на 1 курсе, по какой причине экономические показатели (прибыль, амортизация, доходы, расходы и др.) исчисляются в настоящее время конкретным образом. И такой расчет оказывает влияние на восприятие экономических категорий обществом. Экономическая теория изучает сложившиеся на конкретном историческом этапе закономерности развития производительных и производственных отношений. Однако на это развитие сильное влияние оказывает методология бухгалтерского учета, поэтому не приходится уже удивляться тому, что одной из его задач считается участие в перераспределении капиталов между отдельными отраслями экономики как на уровне отдельных

государств, так и всего мира. Ведь, если, например, организации нефтяной промышленности будут демонстрировать устойчивый рост прибыли, следовательно, в эту отрасль будут направляться инвестиции, приобретаться акции нефтяных предприятий и т.д. А рассчитать эту прибыль может только бухгалтер. После того, как студенты 1 курса поймут причины сложившегося расчета прибыли и иных показателей в экономике, в дальнейшем они будут воспринимать эти показатели правильно и не испытывать когнитивный диссонанс, когда на других экономических дисциплинах они будут исследовать совершенные иные методики расчета этих же показателей.

Например, считаем целесообразным видоизменить изложение схемы кругооборота средств в коммерческой организации, которая представлена во всех учебниках по экономической теории, а также теории бухгалтерского учета. В настоящее время данная схема излагается следующим образом:

$$Д - Т - \dots П \dots - Т' - Д',$$

где $Д$ – деньги, авансируемые в организацию;

T – приобретаемые за авансированные денежные средства материальные и нематериальные ценности для осуществления хозяйственной деятельности;

P – производственный процесс;

T' – произведенная готовая продукция, работы, услуги;

D' – вырученные от реализации продукции, работ, услуг и иных ценностей деньги.

Не ставя под сомнение объективность данной схемы, обратим лишь внимание на последующий расчет финансового результата:

- если $D' - D > 0$, то организация получает прибыль;

- если $D' - D < 0$, то организация получает убыток.

Основываясь именно на таком расчете, многие студенты и посчитали финансовый результат из экспериментальной задачи: они сопоставили потраченные на приобретенные товары деньги с вырученными деньгами. Однако они не учли, что у организации осталось не реализованным иное имущество, в т.ч. и 40 единиц товара. Такая модель расчета финансового результата соответствует положениям теории статического баланса, согласно которой финансовый результат должен определяться после ликвидации предприятия путем сопоставления авансированных денежных средств с вырученными. В итоге прибыль представляет собой прирост денежных средств.

Однако уже более века организации исчисляют финансовый результат иным образом: путем сопоставления полученных доходов, которые иногда и являются полученными денежными средствами, с понесенными расходами, которые в свою очередь способствовали их получению. В итоге, исходя из содержания схемы кругооборота средств, расчет финансового результата должен производиться следующим образом:

- если $D' - T' > 0$, то организация получает прибыль;

- если $D' - T' < 0$, то организация получает убыток.

Уточним, что в расчете принимает участие показатель Т' (реализованная продукция, товары) в оценке по себестоимости. Изложив студентам модель кругооборота средств с таким расчетом финансового результата, у них в дальнейшем при изучении экономических дисциплин не будет затруднений в его достоверном восприятии и понимании;

2) учебная экономическая литература, по которой студенты изучают экономические дисциплины, должна быть строго подчинена социокультурному циклу бухгалтерского учета, который был описан М.Л. Пятым [5]. В настоящее время очень часто можно встретить литературу, которая игнорирует принятую в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности методики формирования экономических показателей. Например, показатель «валовая прибыль» трактуется многими учеными как общий показатель прибыли, получаемую организацией от осуществления всех видов деятельности, до выплаты налогов. Однако в действующем Отчете о прибылях и убытках этот показатель всего лишь характеризует эффект от производственной деятельности организации [3, с. 86-105]. Или показатель «себестоимость продукции» трактуется как совокупность затрат на производство и реализацию продукции, однако в системе бухгалтерского учета в себестоимость включаются только производственные затраты [3, с. 124-126]. Безусловно, мы не ограничиваем право преподавателей высказывать свою точку зрения в отношении проблем формирования тех или иных показателей. Наша рекомендация не требует цензуры учебной литературы. Однако воззрения тех или иных авторов не должны транслироваться студентам как истина в последней инстанции. Ведь студент потом сталкивается с реальными расчетами тех или иных показателей на учетных дисциплинах и снова испытывает состояние фruстрации, т.к. на одном предмете его научили одному, а на втором приходиться переучиваться другому. Чтобы избегать подобных ситуаций при подготовке специалистов следует четко придерживаться социокультурному циклу бухгалтерского учета, а именно, излагать свои позиции по экономическим проблемам на стадии (2) (рисунок 4), а не стадии (3). На лекциях можно и даже нужно высказывать собственную точку зрения по методикам расчета экономических показателей, которая может расходится с общепринятой, но не следует собственные позиции навязывать студентам и затем требовать их воспроизвести на экзаменах и зачетах. Это способно только подорвать авторитет преподавателя в глазах обучающихся;

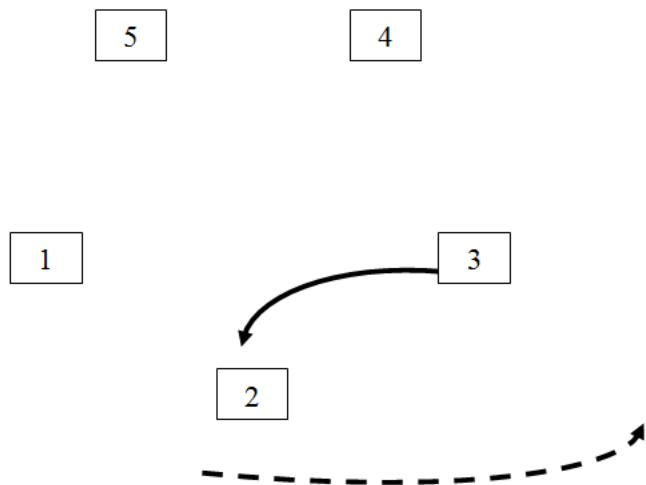


Рисунок 4. Правило подчинения социокультурному циклу бухгалтерского учета при преподавании экономических дисциплин

Примечание – источник: собственная разработка.

3) применять методику внеаудиторного анкетирования, содержащего задания по изучению уровня экономического мышления и применения студентами полученных знаний после 1-3 курсов по экономике в их повседневной и профессиональной жизни. Это позволит своевременно диагностировать неадекватное восприятие экономических терминов и элиминировать их некорректное использование в дальнейшем. Как показало проведение эксперимента по исследованию уровня экономического мышления студентов 1-3 курсов, задания в анкетах следует формулировать таким образом, чтобы студент решал их, основываясь не только на полученных в университете знаниях, но и на основе жизненного опыта. При этом обязательно анкетирование следует проводить вне студенческой аудитории во избежание ареал-специфичности студенческой реакции на полученные задания. Как показала личная практика автора, проведенное анкетирования оказала положительный эффект на изложение учебного материала по дисциплине «Бухгалтерское дело» по теме «Принципы бухгалтерского учета». Так, на примере задачи анкеты были объяснены такие принципы учета как принцип непрерывности, соответствия доходов и расходов, начисления. Часть студентов, кто решил задачу не по правилам бухгалтерского учета, смогли узнать причину своих заблуждений, а студенты, решившие правильно, окончательно понять, почему следовало решить задачу именно таким образом;

4) в целях элиминирования парадоксов восприятия экономических терминов по причине их принадлежности к разным областям словаря, описанного А. Молем [4], считаем целесообразным ввести для всех экономических специальностей дисциплину «Личная бухгалтерия». В ней на примере личной жизни обычного человека будут излагаться учетные процедуры по формированию показателей, которые изучаются в экономических дисциплинах. Это позволит продемонстрировать студентам, что и в

нашей обычной жизни существуют такие показатели как доходы, расходы, собственный капитал, прибыль, амортизация, незавершенное производство и т.д. Для примера можно привести работы Я.В. Соколова, С.А. Стукова «Бухгалтер – профессия молодых» [6] и А.В. Гартвича «Популярная бухгалтерия. Как понять бухгалтерский учет» [2], в которых доступно описаны способы ведения личной бухгалтерии с использованием известных широкой экономической публике показателей. В настоящее время автор использует компаративный способ при преподавании дисциплины «Теоретические основы бухгалтерского учета»: студентам объясняются показатели, используемые в бухгалтерском учете коммерческих организаций, сквозь призму личной жизни человека.

Приведем примеры ведения бухгалтерского учета из личной жизни:

а) составим перечень принадлежащих вам вещей, как материальных, так и нематериальных. Желательно, чтобы их по возможности должным образом детализировали. Например, компьютер, телевизор, телефон и т.д. В этот перечень также должны войти продукты питания. Далее, сделаем каждой вещи оценку, т.е. помимо подсчета их в натуральном выражении, их необходимо представить в стоимостном. Стоимость им присвоим или на основе цены приобретения (если покупка была произведена недавно), или по цене возможной продажи, или по цене возможной покупки (например, сколько бы сейчас надо было отдать за покупку телефона). Также в список вещей должны войти деньги и валюта (если она есть). Последнюю необходимо перевести в эквивалент рубля (по курсу на день составления личного баланса). Также в данный список включить депозиты, ценные бумаги (при наличии). После этого следует вспомнить, кто и сколько нам должен. Это могут быть как физические, так и юридические лица. По сути – это наша дебиторская задолженность. Если ее срок (т.е. предполагаемое ее погашение) более 12 месяцев, значит это долгосрочная дебиторская задолженность;

б) дальше составляем по аналогии с дебиторской задолженностью список долгов перед физическими и юридическими лицами;

в) как только справимся с этими пунктами, можно рассчитать величину **личного собственного капитала**: Вещи + дебиторская задолженность – кредиторская задолженность;

г) затем приступаем к текущему учету изменений, происходящих с вашими вещами и долгами. Для этого надо открыть на каждую вещь и конкретный долг свой отдельный счет. Те суммы, которые будут фигурировать в начальном балансе – это сальдо на начало месяца. Только здесь надо учитывать следующее. Сальдо вещей и дебиторской задолженности будет располагаться на левой стороне счета (по дебету), а собственного капитала и кредиторской задолженности – на правой (по кредиту). При увеличении вещей и дебиторской задолженности запись на счете будет по дебету, а уменьшение – по кредиту. С собственным капиталом и кредиторской задолженности все наоборот. Увеличение – по кредиту, уменьшение – по дебету;

д) теперь сам учет. Если мы что-то покупаем и сразу оплачиваем, значит, одна вещь увеличивается, а деньги – уменьшаются. Например, хлеба стало больше (Дебет Хлеб), а денег стало меньше (Кредит Деньги). Если же вещи покупаем с рассрочкой или в долг перед кем-то, то тогда вещей становится больше (например, Дебет Телевизор), а также появляется кредиторская задолженность (т.е. будущее выбытие вещей), которая отразится как Кредит Долг перед магазином (или кем-то иным). Когда мы какой-то продукт питания употребили, то тогда мы фиксируем выбытие вещи по кредиту и уменьшение нашего собственного капитала (дебет Собственный капитал). Потому что выбытие вещи в данном случае не носит компенсирующего характера. При потреблении стоимость уничтожается;

е) в конце недели или дня можно по каждому счету выводить сальдо и в итоге подсчитывать собственный капитал, значение которого целесообразно сравнить со значением собственного капитала на начало месяца (недели).

Это мы изложили краткий вариант ведения личного учета, в котором присутствуют те показатели, с которыми студенты сталкиваются впервые только на экономических дисциплинах, хотя со многими они «встречаются» почти ежедневно в своей обычной жизни.

Предложенные рекомендации позволяют на наш взгляд значительно улучшить подготовку студентов в экономическом вузе, улучшить понимание и восприятие экономической реальности и, как итог, повысить уровень экономического мышления будущих специалистов экономического профиля.

Литература

- 1 Бухгалтерский учет и психология: монография / под общ. ред. Н.А. Каморджановой. – М.: Проспект, 2015. – 195 с.
- 2 Гартвич, А.В. Популярная бухгалтерия. Как понять бухгалтерский учет / А.В. Гартвич. – СПб.: Питер, 2014. – 272 с.
- 3 Зарецкий, В.О. Конвергенция формирования показателей результативности хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь с международными стандартами в условиях инновационного развития экономики / В.О. Зарецкий; под ред. Л.Л. Ермолович, Е.Н. Шибеко. – Минск: РИВШ, 2013. – 320 с. – С. 86–177.
- 4 Пятов, М.Л. Бухгалтерский словарь и культура / М.Л. Пятов // Бух.1С – Интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/42548>. – Дата доступа: 15.09.2015.
- 5 Пятов, М.Л. Социодинамическая роль бухгалтерского учета / М.Л. Пятов // Бух.1С – Интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/41216>. – Дата доступа: 15.09.2015.
- 6 Соколов, Я.В. Бухгалтер – профессия молодых / Я.В. Соколов, С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 125 с.
- 7 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной

жизни: учеб. пособие / Я.В.Соколов. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

8 Талеб, Н.Н. Черный лебедь. Под знаком непредсказуемости / Н.Н. Талеб; пер. с англ. В. Сонькина, А. Бердычевского, М. Костионовой, О. Поповой, под ред. М. Тюнькиной. – М.: Колибри, Азбука-Аттикус, 2012. – 528 с.

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ И АНАЛИЗА СОСТОЯНИЯ, КОНЬЮНКТУРЫ И ДИНАМИКИ РЫНКА ТРУДА

**ЗАРМАМБЕТОВА А.А.
ШИУКАШВИЛИ Т.Т.**

*филиал ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский
государственный
экономический университет» в г. Кизляре*

Под анализом рынка понимается сбор, сведение в систему и анализ числовых показателей, касающихся рынка и продаж. Благодаря этому становится ясной ситуация со сбытовой деятельностью в прошлом и выявляются сложившиеся на рынке тенденции и проблемы. В качестве цели ставится разработка сбытовой политики на предстоящий период.

Анализ рынка является инструментом для предварительной оценки проблем и проверки положения предприятия на рынке в соответствии с видом его коммерческой деятельности.

Выход на рынок с каким-либо новым продуктом всегда сопряжен с риском. Для получения реального дохода от будущего предприятия, для достижения максимальной эффективности необходимо проведение анализа существующей ситуации на рынке. Результаты подобного анализа помогут точно сформировать комплекс необходимых действий, провести анализ конкуренции.

Задачи анализа этого рынка включают в себя:

- конъюнктурные и прогнозные исследования рынка;
- определение емкости рынка и/или отдельных его сегментов;
- изучение конкурентов и их стратегий;
- исследование возможной реакции покупателей и конкурентов на введение нового товара.

Анализ рынка начинается с подготовки подробной оценки существующей емкости и потенциала рынка, или максимально возможного спроса всего рынка. Второй шаг анализа рынка - прогнозирование развития будущего рыночного объема. Это является основой для решения вопроса о действительной или предполагаемой рыночной доли предприятия. Указание рыночной доли обеспечивает основу для планирования объема продаж и, следовательно, для производственной программы. Анализ рынка

помогает предпринимателям избежать многих ошибок и ответить на вопросы, возникающие в ходе проведения анализа.

Вопросы можно разделить на следующие категории:

- тип товара, т.е. его физические и химические характеристики, где применяется, как изготавливается;
- характер рынка: насколько велика данная отрасль промышленности, что она из себя представляет, где сосредоточена основная масса покупателей;
- размеры рынка и его перспективы, а именно - какое количество продукции можно продавать ежегодно, какое количество продукции продавалось ежегодно в течение последних лет, какие факторы влияют на перспективы этого рынка;
- ценообразование: как изменялись цены за последние годы, что влияет на цены, что может повлиять на эти цены в будущем;
- производство, т.е. каким спецификациям данного товара оно должно соответствовать, какой должна быть упаковка товара, какие патентные права необходимо купить;
- конкуренция - кто является конкурентом, где они расположены, какова их производственная мощность, в чем заключается их сила или слабость;
- маркетинг, по каким каналам продаются товары, сколько примерно из каждого доллара оборотных средств затрачивается рекламу, стимулирование сбыта, персональную (личную) продажу и обслуживание.

Этот набор вопросов в основном касается товаропроизводителей, но его можно применять, немного изменив, и к сфере услуг, и к розничной или оптовой торговле и т.д.

Исследование и анализ рынка можно определить также как совокупность действий, направленных на изучение процессов, протекающих в сфере товарного обращения и призванных обеспечить сбалансированность производства и потребления товаров. Несмотря на все разнообразие рыночных исследований, все они могут быть подразделены на целевые и текущие, что обусловлено регулярностью их проведения.

Целевые исследования - всесторонний анализ рыночной проблемы, имеющей первостепенное значение для обеспечения эффективной предпринимательской деятельности. Они, как правило, строго индивидуальны и ориентированы на решение конкретных задач фирмы. Для осуществления таких исследований создается специальная рабочая группа, в которую наряду с работниками фирмы входят и приглашенные специалисты. Состав таких групп зависит от характера и масштабов решаемой проблемы.

В отличие от целевых текущие исследования большинством фирм проводятся довольно регулярно. Результаты таких исследований используются в оперативной работе и их основное назначение - определить текущую ситуацию и принять необходимые управленческие решения по обеспечению сбалансированности спроса и предложения.

Хотя необходимость исследований рынка является общепризнанной, глубина исследования и его цель зависят от специфики работы фирмы и, прежде всего, определяются теми конкретными задачами, которые стоят перед ней. В процессе комплексных исследований рынка определяют направления исследования рынка.

Особенно актуальным для каждой фирмы является исследование рынка, когда она выходит на этот рынок с новым товаром, а также в том случае, когда фирма выходит со своим товаром на новый рынок. При этом надо иметь в виду, что если выбирается определенная рыночная стратегия как новое направление деятельности фирмы, то на каждой фазе развития производства и продаж следует проводить исследования потребностей с учетом их приоритетности.

Типичный процесс анализа рынка предполагает 4 этапа:

- определение типа необходимых данных;
- поиск этих данных;
- анализ данных;
- реализация мероприятий, позволяющих использовать эти данные на пользу предприятию.

Различают три вида анализа рынка:

1. Анализ рынка в целом и положения предприятия на нём, масштаб рынка, доля на рынке, анализ претензий потребителей и т.д.

Изменения, выявленные при анализе, представляются и систематизируются следующим способами.

а) Аналитическими таблицами изменений: создается несколько таблиц изменений ситуаций на рынке с выбором сочетаний факторов и показателей. В сжатой форме описываются: потребитель и его запросы, продаваемая продукция, конкуренты, тенденции реализации продукции на рынке в целом.

б) Составление карты позиционирования: в соответствии с целями выбираются соответствующие характеристики для откладывания их по вертикальной и горизонтальным осям, и определяется место предприятия на рынке по каждой группе продукции.

2. Анализ с помощью расчета фактических показателей сбыта и с использованием временных рядов (тенденций, сезонности и т.д.)

Когда в условиях резких изменений маркетинговой обстановки фактические показатели сбыта не растут должным образом, необходимо взглянуть на них с новой точки зрения. В качестве возможных критериев могут быть:

- анализ динамики сбыта в целом за последние несколько лет;
- анализ динамики отдельных элементов (по сферам: по видам продукции, по группам потребителей, в том числе по конечным, по районам, по каналам сбыта);
- анализ с рассмотрением взаимосвязи причинных факторов (строится гипотеза о том, что существует ли причинно-следственная связь между фактическими показателями и конкретным фактором, после чего происходит)

дит практическая оценка гипотез, рассматриваются не только предметные факторы, но и абстрактные явления, и факторы типа "восприимчивость" или "система ценностей";

- анализ степени вклада по сферам и внутри сфер или выявление тех моментов, на которые особо следует обратить внимание при управлении сбыта на предприятие.

Анализ с использованием временных рядов есть по существу метод, при котором происходит сравнительный анализ данных за долговременный период и выявление тренда в изменении этих показателей с течением времени. Под трендом понимается тенденция развития явления во времени, которая определяется при анализе данных ряда динамики для характеристики изменений явления во времени. Существует 3 основных вида тренда: долговременный (долговременные колебания), сезонный (сезонные колебания) и периодический (периодические колебания). Для прогнозирования и создания планов сбыта, наиболее часто используется долговременный и сезонный тренд. Используют следующие типичные методы анализа долговременного тренда: метод критериев, метод двух средних, метод скользящей средней, метод наименьших квадратов и корреляционный анализ.

3. Анализ с помощью гипотез, высказываемых ответственными сотрудниками предприятия и экспертами.

При анализе рынка нет смысла пользоваться всеми методами подряд и без разбору. Необходимо чётко определить цели анализа, выбрать те из них, которые будут наиболее эффективны, и отобрать нужные для них данные.

Анализируя рынок в целом, следует понимать, что тенденции рынка невозможно точно определить единичным изучением. За основными показателями следует наблюдать постоянно.

При этом, если речь идет о продукции массового потребления, то изучение должно происходить в отношении изменения демографической структуры, географических аспектов, сезонных условий потребления, торговой обстановки в регионе, социально-экономических факторов, поведения потребителей в отношении покупки, стиля жизни, импорта.

Если это продукция производственного назначения, то необходимо учитывать сырьё и материалы, технологические разработки, экономические факторы и т.д. Нужно помнить о том, что точная оценка ситуации на рынке достигается не только анализом положения и фактических показателей самого предприятия, но и сбором и анализом информации, полученной из других источников, в том числе и из того, что было увидено собственными глазами.

Следовательно, необходимо в процессе осуществления своей коммерческой деятельности и общения с потребителями изучать тенденции рынка и запросы потребителей, и претворять результаты изучения в конкретные действия.

Первый принцип маркетинга: "исследование рынка", или marketing research. Из определения очевидно, что в "marketing research" входят две составляющие: "конъюнктура" и "собственно-маркетинговые исследования", которые также называются "комплексный анализ рынка".

Конъюнктура рынка – сложившаяся экономическая ситуация, включающая в себя соотношение между спросом и предложением, движением цен и товарных запасов, портфель заказов по отраслям и другие экономическими показателями. Другими словами, конъюнктура рынка – это конкретная ситуация, сложившаяся на рынке на данный момент или ограниченный отрезок времени, а также совокупность условий, которые эту ситуацию определяют.

Отличительными чертами конъюнктуры рынка являются: динамичность; пропорциональность; вариабельность; цикличность. Следовательно, и конъюнктурный анализ должен отразить эти четыре характеристики. Соответственно выдеваются четыре концептуальные задачи конъюнктурного анализа:

1. анализ динамических закономерностей, тенденций;
2. пропорциональность развития;
3. анализ устойчивости рынка, его колеблемости и в статике, и в динамике;
4. анализ повторяемости развития рынка, выделение циклов.

Конъюнктурный анализ должен всесторонне проанализировать рыночную ситуацию и дать комплексную оценку состояния рынка, прежде всего с позиции маркетинговых действий фирмы, т.е. благоприятна ли конъюнктура для осуществления поставленных целей. Основная цель изучения конъюнктуры рынка — установить, в какой мере деятельность промышленности и торговли влияет на состояние рынка, на его развитие в ближайшем будущем и какие меры следует принять, чтобы полнее удовлетворить спрос населения на товары, более рационально использовать имеющиеся у производственного предприятия возможности.

Комплексный подход к изучению конъюнктуры рынка предполагает: использование различных, взаимодополняющих источников информации; сочетание ретроспективного анализа с прогнозом показателей, характеризующих конъюнктуру рынка; применение совокупности различных методов анализа и прогнозирования.

Изучение конъюнктуры рынка базируется на анализе показателей, характеризующих производство и поставку товаров этой группы, объем и структуру розничной продажи, товарных запасов на складах предприятия, в оптовой и розничной торговле.

При изучении конъюнктуры рынка ставится задача не только определения состояния рынка на тот или иной момент, но и предсказания вероятного характера дальнейшего его развития, по крайней мере, на один- два квартала, но не более чем на полтора года. Результаты анализа прогнозируемых показателей конъюнктуры рынка в сочетании с отчетным и плановыми данными дают возможность заблаговременно выработать меры,

направленные на развитие позитивных процессов, устранение имеющихся и предотвращение возможных диспропорций.

Задачи при изучении конъюнктуры рынка:

1. В определенный промежуток времени отобрать из источников информации конкретные и самые последние сведения по всему рынку, а именно: выявить всех конкурентов, изучить ассортимент выпускаемой продукции, изучить политику ценообразования.

2. Систематизировать эти показатели.

3. Установить силу и масштабы воздействия соответствующих конъюнктуро - образующих факторов, их взаимосвязь и взаимообусловленность, и направленность действия.

1. Выявить активность взаимодействия этих факторов в ближайшей перспективе для разработки прогноза.

Результаты изучения конъюнктуры предназначены для принятия оперативных решений по управлению производством и сбытом товаров.

Основные задачи конъюнктурных исследований товарного рынка.

- сбор и обработка конъюнктурной информации;
- интегральные и дифференциальные оценки состояния рынка, типология рыночной ситуации;
- характеристика масштаба (объема) рынка;
- выявление, анализ и прогнозирование тенденций развития рынка и его динамической устойчивости;
- оценка и анализ региональных различий рынка;
- оценка и анализ деловой активности;
- оценка коммерческого (рыночного) риска;
- характеристика степени монополизации и интенсивности конкуренции.

Поставленные задачи ориентированы на всестороннюю, взаимосвязанную характеристику состояния рынка в целом и в разрезе отдельных его элементов и составных частей.

Можно выделить два этапа или уровня реализации этих задач. На первом, оценочном, осуществляется анализ рыночной конъюнктуры, который должен охарактеризовать масштабы и типологию рынка, его главные пропорции, вектор и скорость изменения основных параметров, уровень устойчивости развития. Второй, более высокий уровень анализа, имеет целью выявление причинно-следственных связей, условий, определяющих рыночную ситуацию, и на этой основе прогнозирование рыночной конъюнктуры, выводов о перспективности развития рынка, с позиций маркетинга фирм.

Список литературы:

1. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 N 298 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Содействие занятости населения»

2. Экономика и социология труда. Теория и практика : учебник для бакалавров / под ред. В. М. Масловой. Издательство Юрайт, 2014 – 539 с.
3. Экономика труда: Учебник / Б.М. Генкин. - М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 352 с. ЭБС [znanium.com](#)

РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПОНЯТИЯ, ОТЛИЧИЯ

*ИЗУДИНОВА П.А.
ДГУНХ*

*фак. «Бухгалтерский учет и аудит», направ. экономика, 2 курс
г. Махачкала
Научный руководитель:
ИСАЕВА Д.Г.*

Кандидат экономических наук, зав. кафедры «бухучет-1» ДГУНХ

Международные стандарты бухгалтерского учета - представляют собой совокупность положений, разработанных Комитетом международных бухгалтерских стандартов (IASC), членами которого являются бухгалтеры из более 80 стран. Целью разработки и внедрения международных стандартов является улучшение и гармонизация законодательства, стандартов бухгалтерского учета и порядка составления финансовой отчетности во всем мире.

Каждый стандарт включает, как правило, следующие разделы:

- введение, отражающее общее содержание стандарта, его цели и задачи;
- определения, позволяющие избежать двусмыслинности в трактовке;
- объяснения, рассматривающие понятия и их трактовку с точки зрения поставленных целей;
- описание методологических проблем, путей и возможностей их решения;
- предписания, связанные с практической реализацией стандарта;
- дату вступления в силу.

Каждый стандарт предусматривает несколько равных по возможностям, но дающих различные результаты вариантов. При этом их применение не носит жестко регламентированного характера.

Большинство стандартов представляет собой нечто среднее между практикой, принятой в США (US GAAP - общепринятые бухгалтерские принципы США) и Великобритании (UK GAAP - общепринятая бухгалтерская практика Великобритании). На предприятиях западных стран учет ведется, как правило, следующим образом: каждое предприятие само выбирает для себя методологические и технические приемы бухгалтерского

учета. Такое положение вещей, в принципе, всех устраивает. Однако появилось большое число транснациональных корпораций, имеющих отделения в разных странах мира и нуждающихся в унификации учета для консолидации финансовых отчетов.

В результате глобализации международных хозяйственных связей возникла необходимость гармонизации национальных систем бухгалтерского учета. Потенциальные инвесторы из зарубежных государств, банкиры и промышленники, которые желали бы вложить свои средства в экономику другого государства, смогли бы читать финансовые отчеты возможных объектов инвестирования. Кроме того, унификация и гармонизация правил бухгалтерского учета позволила бы бухгалтерам разных стран работать в других странах, программисты могли бы тиражировать свои бухгалтерские программы, а издатели распространять книги.

Международные стандарты были разработаны с целью удовлетворения потребностей большинства пользователей, принимающих экономические решения (например, о приобретении, сохранении или продаже пакетов акций). Для этих целей были выделены семь основных групп пользователей - инвесторы, служащие, кредиторы, поставщики, покупатели, правительство, общественность.

Стандарты являются международно признаваемыми, а также позволяют избежать привязки к модели учета какой-либо отдельной страны. В полной мере международными стандартами руководствуются только ТНК (транснациональные корпорации), для которых применять национальные методы учета каждой страны не представляется возможным.

Отличительной чертой системы бухгалтерского учета в экономически развитых странах является нежесткая регламентация процедурной стороны. У них нет единого национального плана счетов, единого методологического центра, потока инструктивных материалов, обязательных к исполнению. Бухгалтерский учет служит для защиты прав и интересов собственника, в то время как в России он направлен, прежде всего, на соблюдение норм налогового законодательства. Разные ориентиры и условия хозяйствования порождают соответствующие особенности.

Так, например, при отечественном учете бухгалтеры стремятся порой завысить себестоимость и, как следствие, занизить прибыль и налог на прибыль. В западных компаниях бухгалтеры, наоборот, часто пытаются завысить прибыль для получения более привлекательной картины для инвесторов (акционеров) и кредиторов.

Кроме того, в методологическом плане учет на Западе подразделяется на финансовый и управлеченческий.

Финансовый учет - процесс подготовки информации, пользователями которой могут быть и внешние заинтересованные лица.

Управлеченческий учет - процесс подготовки информации, необходимой управлеченческому персоналу для планирования и контроля текущей деятельности предприятия. В российском бухгалтерском учете такого деления не предусмотрено.

При ведении западного учета используются постоянные счета (активы, пассивы и капитал акционеров) и временные счета (доходы, расходы, прибыли и убытки). Остатки по постоянным счетам показываются в балансе, остатки по временным счетам закрываются на постоянные счета.

В отличие от российских стандартов учета стандарты IAS/GAAP не предписывают обязательного плана счетов. Каждая компания разрабатывает свой собственный план счетов, наиболее подходящий для масштабов и особенностей ее деятельности.

В соответствии с основными принципами группировки балансовых статей активы располагаются в порядке убывания их ликвидности, обязательства - в порядке возрастания сроков погашения, собственный капитал показывается по принципу возрастания его подверженности различным изменениям.

Бухгалтерский учет, сложившийся в нашей стране, более сложен, строг и конкретизирован, что делает информацию «на выходе» аналитичнее. На Западе широко используются смешанные проводки, когда одновременно дебетуются и кредитуются несколько счетов. В российской бухгалтерии каждой записи по дебету соответствует одна запись по кредиту, что дает возможность отследить хозяйственную операцию. В западном учете не используется метод «красное сторно», который позволяет уменьшить неправильные обороты.

В рамках приближения России к рыночной экономике и создания элементов рыночного механизма постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283 была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

Знание принципов и методов бухгалтерского учета по международным стандартам актуально прежде всего для находящихся на территории Российской Федерации дочерних предприятий, представительств и филиалов иностранных компаний; для российских предприятий как объектов инвестирования, для аудиторских фирм, проверяющих такие компании. Иностранные инвесторы, партнеры или контрагенты заинтересованы в получении данных в понятном для них виде.

Применение международных стандартов бухгалтерского учета позволит любому предприятию:

- отражать результаты деятельности предприятия в более простой и реалистичной форме;
- оперативно получать информацию, доступную и понятную иностранным партнерам;
- проводить анализ финансово-хозяйственной деятельности, дающий более реалистичную оценку состояния дел предприятия;
- сравнивать свое финансовое положение с финансовым положением аналогичных иностранных компаний;
- более эффективно реализовывать управленческие и контрольные функции.

При постоянной необходимости предоставлять отчеты иностранному партнеру предприятия ведут, как правило, двойную бухгалтерию с использованием таких бухгалтерских программ как Platinum, Scala, Sun. Для разовых целей (скажем, для получения иностранного кредита) можно прибегнуть к трансформации финансовой отчетности в соответствии с принципами IAS/GAAP.

Можно выделить два основных способа получения отчетности, отвечающей требованиям IAS/GAAP.

Один из них основан на перегруппировке статей российской бухгалтерской отчетности в соответствии со статьями международных форм отчетности. Для более точного отражения хозяйственной деятельности того или иного предприятия суммы операций для ряда счетов пересчитываются по курсу на дату проводки; для остатков по другим счетам берется текущий курс, то есть на дату составления отчетности. Серьезным недостатком данного метода является то, что он дает невысокую точность получаемых данных, а практически все статьи отчетности нуждаются в пояснениях и корректировках. (1)

Другой способ предполагает перевод каждой совершенной операции по методу «проводка за проводкой» и практически представляет собой восстановление бухгалтерского учета. Это чрезвычайно трудоемкий способ, предполагающий участие большого числа специалистов в области IAS/GAAP. Однако именно этот метод может обеспечить достоверную информацию о деятельности предприятия, которая соответствовала бы западным принципам учета и отчетности.

Национальные системы бухгалтерского учета разных стран существенно различаются. В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО — их адаптация к национальным стандартам. Он предполагает постепенное совершенствование российских правил учета в соответствии с требованиями международных стандартов. Дадим краткую характеристику основных различий между техникой учета в России и в зарубежных странах, применяющих стандарты МСФО. Национальные системы бухгалтерского учета разных стран существенно различаются. Это связано с общим уровнем образования в каждой стране, ее политическими и экономическими связями в мире, различием законодательных систем. Очень важную роль здесь играют и способ производства, и уровень инфляции, и темпы экономического развития, а также многие экономические факторы.

Основой для создания международной системы бухгалтерского учета (МСБУ) послужила система учета в США — она наиболее разработана и содержит методические основы учета в международных объединениях, что вызвано проникновением американского капитала практически во все национальные экономические системы.

Разработкой международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности занимается Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ). Он был создан в 1973 г., и на сегодняшний день уже

более 120 стран мира принимают участие в его работе, применяя выработанные и опробованные КМСБУ принципы и стандарты бухгалтерского учета. Эти стандарты публикуются на английском языке и являются основным документом бухгалтерского учета для стран, входящих в КМСБУ. По-английски они обозначаются как IAS (International Accounting Standards).

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО — их адаптация к национальным стандартам. Он предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

Рассмотрим основные различия между техникой учета в России и в зарубежных странах, применяющих стандарты МСФО.

1. Терминология. Здесь возникает проблема не только в плане применения различных терминов, но и в различном использовании одних и тех же терминов. Одно и то же понятие имеет различные значения даже внутри европейского сообщества и в странах с влиянием США. Поэтому приходится очень внимательно относиться ко всем определениям, применяемым при ведении учета. Для этого в международном учете вводится термин «глоссарий» (словарь). Он включен в состав полного комплекта МСФО.

2. План счетов. В разных странах существуют различные варианты, но суть системы счетов сохранена. В США и Англии жесткой нумерации счетов как таковой нет, но есть определенный порядок расположения по балансу. При этом в активе идет убывание ликвидности сверху вниз (от кассы до основных средств), а в пассиве статьи баланса располагаются по сроку задолженности: от короткого к долгому. Собственный капитал замыкает правую часть баланса. МСФО имеет баланс по возрастанию ликвидности. Франция, Германия, страны Бенилюкса, Турция и страны Северной Африки (Тунис, Марокко и Алжир) имеют жесткий порядок плана счетов российского типа; при этом счет может иметь до 10 цифр в номере, и все субсчета, таким образом, выступают как счета.

3. Особенности в ведении счетов. Счета ведутся в так называемой Т-форме, близкой к российской, но дебетовые и кредитовые обороты при этом не выводятся, а вычисляется только остаток в процессе ведения счета. Активно-пассивные счета российской системы бухгалтерского учета (РСБУ) в международном учете (МСБУ) практически отсутствуют, так как счета разбиваются отдельно по типам, и тогда каждый счет — или только пассивный (счета доходов), или только активный (счета расходов).

4. Исправления в МСБУ ведутся черным сторно, которое увеличивает обороты по счетам (красное сторно уменьшает их). Кстати, операция вычитания не имеет в МСБУ минуса, а вычитаемая сумма указывается в скобках во избежание неверного восприятия.

5. В отчетности МСБУ не применяют проводок как таковых, а оперируют только с входящими и выходящими сальдо счетов и общими (без деления на дебетовый и кредитовый) оборотами.

6. Баланс. Баланс ведется постоянно, но в несколько другой форме:

- ✓ основная формулировка не «Актив = Пассив», а «Активы = Обязательства + Капитал»;
- ✓ статьи российского баланса детализированы; в МСБУ все детали — в отчете о прибылях и убытках, а сам баланс предельно обобщен;
- ✓ баланс МСБУ содержит колонку с показателями предыдущего периода по тем же статьям; активы расположены в порядке возрастания ликвидности, как и в РСБУ (в US GAAP — наоборот). Статьи пассива баланса расположены в части обязательств от краткосрочных до долгосрочных. Собственный капитал замыкает правую часть баланса.

Для соблюдения принципа достоверности, правдивости отчетной информации в международном учете применяются корректирующие проводки. Для российского учета корректирующие проводки применяются только в виде красного сторно при исправлении ошибок, поскольку принцип правдивости (достоверности) информации в РСБУ фактически только декларируется.

7. Налоги учитываются в соответствии с законодательством каждой страны, поэтому и налоговая база, и метод уплаты различны в разных странах мирового сообщества. При этом в законодательстве каждой страны обязательно указаны методы бухгалтерского учета этих налогов.

8. Различия систем учета в техническом отношении. В РСБУ разрешено вести в соответствии с учетной политикой несколько вариантов бухгалтерского учета: по журнально-ордерной, простой или мемориально-ордерной форме, а компьютерная форма указывается в учетной политике как отдельный вид учета.

В МСБУ применяется только мемориально-ордерная форма. Это, безусловно, связано с компьютеризацией учета: журналы-ордера и обобщенные ведомости неудобны для введения и обработки в компьютерах. Это, в свою очередь, налагает на бухгалтера обязательства вести соответствующий учет. Отсюда — много «бумажных» различий и применение различных форм документов.

9. Время записи операций. В МСБУ принято считать временем совершения операции не запись или расчет, а реальный период совершения затрат, например, по отгрузке, а не по оплате операции. Это принцип соответствия. В России банковский платеж записывается на дату получения выписки банка, на Западе — в момент печати платежного поручения. Возникающие в конце месяца расхождения исключаются специальной операцией «выверки».

10. Расчет прибылей и убытков. В МСБУ они собираются накопительным итогом на счетах прибылей и убытков, а текущий расчет делается на основании отчетов. При составлении баланса все счета прибылей и убытков суммируются на счете «Текущая прибыль» (Retain Earnings). В

конце года все итоги переносятся на счет «Прибыли и убытки прошлых лет».

11. Профессиональное суждение. Согласно принципам МСФО информацию, представляемую в финансовой отчетности, делают полезной для пользователей качественные характеристики, такие как понятность, уместность, надежность и сопоставимость. Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением, позволяющим сделать обоснованный выбор методики учета.(5)

Таким образом, профессиональное суждение в западной практике является важнейшим элементом культуры бухгалтерской профессии, проявлением либерализма.

Для чего же могут быть нужны Международные бухгалтерские стандарты учета российским бизнесменам и их бухгалтерам?

- **Во-первых**, если у вас совместное предприятие (СП), то его отчетность должна быть составлена как по отечественным стандартам, так и по стандартам страны партнера — это вполне понятное требование, принятное во всех странах мира.

- **Во-вторых**, работая в филиале иностранной фирмы, бухгалтер должен подготовить отчет, который войдет в общую отчетность материнской компании за рубежом, составленную по международным стандартам, и здесь не должно быть несогласованности или противоречий.

- **В-третьих**, иностранные партнеры, заинтересованные в сотрудничестве, захотят ознакомиться с отчетностью вашей фирмы, и если она будет составлена только в российском варианте без учета стандартов IAS, то будет им непонятна.

- **В-четвертых**, если у вас процветающая фирма и вы хотите продавать свои акции в другие страны, то по правилам международной практики надо сначала представить свою отчетность за три последних года, разумеется, соответствующую международным стандартам.

- **В-пятых**, если вы нашли потенциальных иностранных партнеров, то вам как руководителю проекта сотрудничества небезынтересно будет их финансовое положение, для чего надо уметь читать статьи зарубежного баланса.

Различия в отчетности МСФО и РСБУ

	МСФО	РСБУ
Бухгалтерский баланс	Статьи бухгалтерского баланса оцениваются по правилу наименьшего из двух показателей — первоначальной и	Стоимость некоторых активов в бухгалтерском балансе завышена за счет капитализации расходов периода и в связи с отсутствием оценочных резервов

	рыночной стоимости	вов (резерв на морально устаревшие ТМЗ, резерв на безнадежные долги)
Отчет о прибылях и убытках	Все затраты и убытки фирмы, относящиеся к отчетному периоду, признаются в отчете о прибылях и убытках как расходы	Несмотря на то что с 1995 г. предприятиям следует при определении финансового результата учитывать все фактические затраты независимо от лимитов, установленных для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, многие предприятия продолжают учитывать расходы сверху установленных лимитов как прямое уменьшение капитала. Это искажает реальные финансовые результаты
Отчет о движении денежных средств	Отчет дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности компании создавать денежные средства и для оценки потребности в использовании денежных средств. Можно использовать прямой или косвенный метод	Отчет о движении денежных средств по РСБУ разделяет денежные потоки по источнику и использованию, а не по типу деятельности, что серьезно затрудняет анализ деятельности компании. Для составления отчета используется прямой метод, и в отчете отражаются денежные средства, которые в действительности были переведены на счет компании
Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	Предприятия должны корректировать свои финансовые отчеты, отражая в них изменения покупательной стоимости денег. Стан-	Концепция корректировок на инфляцию и выражения результатов в валюте со стабильной покупательной способностью отсутствует. В результате этого финансовые отчеты на начало и

	дарт применим для любого предприятия, которое составляет финансовые отчеты в валюте страны с гиперинфляционной экономикой	конец периода не могут быть сопоставимы
Консолидированная отчетность	Различные способы консолидации: объединение активов, метод пропорциональной консолидации, метод полной консолидации, метод учета по долевому участию, метод учета по себестоимости	Существующие правила используют принципы, похожие на МСБУ, но они являются лишь рекомендациями. На практике надежность консолидированной отчетности, подготовленной высокointегрированными компаниями, очень низка
Раскрытие по связанным сторонам	Если одна сторона может контролировать другую сторону или оказывать значительное влияние на нее в принятии решений, все сделки между сторонами подлежат раскрытию	Необходимо раскрывать операции со связанными сторонами, если неверное представление этих операций может привести к неверному отражению отчетов компаний
Основные средства	Основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, однако допускается систематическая переоценка основных средств до справедливой стоимости. Признается любое долговременное падение справедливой	Основные средства оцениваются по первоначальной стоимости. Компания имеет право не чаще одного раза в год проводить переоценку основных средств путем индексации или путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, и она должна быть регулярной

	стоимости	
Износ (амортизация)	<p>Износ начисляется на основные средства и нематериальные активы в течение срока полезного использования активов в соответствии с учетной политикой предприятия. Оставшийся срок полезного использования периодически пересматривается</p>	<p>Амортизация на основные средства начисляется на основании справочных данных, отраженных в Единых нормах амортизационных отчислений. На выбор метода начисления износа оказывают влияние методики расчета в соответствии с налогооблагаемой базой, а не срок полезного использования. Нормы износа обычно установлены ниже норм МСФО</p>

Использованная литература

1. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие, 3-е издание, М.: Издательство «Экзамен», 2013
2. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М., 2009
3. Кирьянова З. В. Теория бухучета: Учебник, 2-е издание, М., 2010
4. Малявкина Л. И. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств. М.: Вершина, 2006. 280 с.
5. Проняева Л.И. Модели оценки основных средств в российской и международной учетной практике. // Все для бухгалтера. 2008. № 6. С. 33-40

АУДИТ РАСХОДОВ ТУРИСТСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

КОЛМЫКОВА А.А.
*заместитель директора по учебной работе
 АНОО СПО «Оренбургский колледж
 менеджмента, туризма и гостиничного
 сервиса»
 г. Оренбург*

Аудиторская проверка туристской фирмы – мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения туристского предприятия, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтер-

ского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

Цель аудита туристской организации – формирование и выражение аудитора о соответствии учетно-аналитической подсистемы требованиям нормативно-правовых документов, регулирующих деятельность этой организации. В соответствии со статьей 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские проверки могут быть инициативными или обязательными. В туристских организациях аудиторская проверка в основном инициативного характера. На данный момент разработано множество методик общего аудита, которые применяются в организациях разных форм собственности и отраслей, но стоит отметить, что в области туризма разработок мало.

В туристических организациях существует своя специфика, хотя методика аудита основных средств и нематериальных активов, денежных средств, средств в расчетах, заемных ресурсов и др. в туристских организациях такая же. Состав затрат туристских фирм и порядок их учета определен в Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, утвержденных приказом Государственного комитета Российской Федерации по физической культуре и туризму от 04.12.98 г. N 402. Учет затрат осуществляется на основе оформленной в установленном законодательством порядке первичной учетной документации, в необходимых случаях в разрезе статей калькуляции и элементов затрат, а также в соответствии с требованиями внутрипроизводственных расчетов и учетной политикой для целей управленческого учета.

Себестоимость туристского продукта - это совокупность затрат туристской организации на его производство, продвижение и реализацию. Все расходы,ываемые в себестоимость продукции (работ, услуг) туристских организаций, подразделяются следующим образом на производственные и коммерческие затраты. В зависимости от способа включения в себестоимость производственные затраты делятся (п. 16 Методических рекомендаций) на прямые и косвенные затраты. В соответствии со ст. 318 НК РФ налогоплательщик вправе сам определять, какие расходы являются прямыми, а какие - косвенными. Пунктом 21 Методических рекомендаций отражена классификационная группировка производственных затрат которая рекомендована туристским организациям, включаемых в себестоимость туристского продукта, по следующим статьям:

- затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта;
- затраты, связанные с деятельностью производственного персонала;
- затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта;
- накладные расходы.

Аудит калькулирования себестоимости туристского продукта аудитору следует начать с проверки распределения прямых расходов. В первую очередь аудитор изучает положения учетной политики в отношении доли прямых расходов в себестоимости туристского продукта. На этом этапе рекомендуется разработать и утвердить налоговые регистры по учету производственных затрат. Следует учесть то, что туристическая организация определяется как занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности в том случае, если наряду с продвижением и продажей туристского продукта собственного производства туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других туристских организаций, а также оказывает прочие коммерческие услуги. Следовательно, в этом случае должен быть обеспечен раздельный учет не только доходов, но и расходов по осуществляемым ею видам деятельности. Согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного приказом Минфина России от 6.05.99 г. N 33н (в ред. от 27.11.06 г.), затраты, включаемые в себестоимость, группируются в зависимости от их экономического содержания по пяти элементам.

Важно проверить материальные затраты, так как стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения без учета НДС, соответствующие расходы подтверждены документально и lawомерно включены в себестоимость туристского продукта. Аудитору следует проверить порядок отражения суммы частичной оплаты.

В бухгалтерском учете суммы гарантированной оплаты за каждый рейс туристская фирма отражает в стоимости путевок, т.е. на счете 20. Если же она оказалась меньше расчетной стоимости по фактической степени загрузки самолета, то на этот же счет относят и сумму доплаты за авиарейс. Одна из основных ошибок, выявляемых при проверках данного элемента себестоимости, - несоблюдение принципа производственной направленности затрат. При аудите первичных документов по начислению заработной платы аудитор может выявить факты включения в себестоимость основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности, не связанных с основным видом деятельности туристской организации «туроператорская и турагентская». Это достигается путем сличения данных по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в части, списанной на производственные счета, и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источника начисления самого фонда оплаты труда.

Для амортизация основных средств предназначена особая группировка затрат, связанных с использованием вещных объектов, не перерабатываемых в процессе коммерческой деятельности. Стоимость таких объектов переносится на производимую продукцию не единовременно, а в течение длительного периода. Затраты на приобретение и создание объектов в

себестоимость продукции не включаются, однако на себестоимость списывается их амортизация. К прочим затратам в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

- налоги, сборы, платежи;
- отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с законодательством;
- платежи за выбросы загрязняющих веществ;
- затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
- оплата работ по сертификации продукции;
- затраты на командировки;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
- плата за подготовку и переподготовку кадров;
- затраты на организованный набор работников;
- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков;
- арендная плата в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств;
- амортизация по нематериальным активам; другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам.

После проверки правильности формирования себестоимости туристского продукта в части прямых затрат проверяются косвенные расходы. Порядок распределения косвенных расходов, утвержденный учетной политикой туристской организации. Эти расходы распределяются ежемесячно между объектами учета затрат на основе одного из специальных методов, который выбирается туристской организацией для выявления наиболее точное значение себестоимости объекта учета затрат. Данные методы рассчитываются как определение накладных расходов пропорционально:

- прямым затратам, отнесенными на объект учета;
- сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- плановой себестоимости объектов учета.

В целях правильного формирования базы по налогу на прибыль важно грамотно разделить расходы на прямые и косвенные. Проверку косвенных расходов аудитору следует выяснить, осуществляет ли туристская организация туроператорскую и турагентскую деятельность либо только одно из названных направлений.

При распределении в конце отчетного периода общехозяйственных расходов туристских фирм следует различать два варианта: $\frac{3}{4}$ распределение общехозяйственных расходов между видами деятельности в туризме, например между туроператорской и турагентской видами деятельности; $\frac{3}{4}$ распределение общехозяйственных расходов внутри туроператорской деятельности по объектам учета затрат. Если аудируемое лицо осуществляет туроператорскую и турагентскую деятельность, то аудитор должен убе-

диться, что организован раздельный учет выручки от продаж услуг в рамках туроператорской и турагентской деятельности путем использования отдельных субсчетов третьего и выше порядка субсчета «Выручка от продаж» счета 90. Общехозяйственные расходы по туроператорской деятельности должны учитываться на счете 26, а общехозяйственные расходы по турагентской деятельности - на счете 44. На практике обеспечение раздельного учета общехозяйственных затрат по видам деятельности представляет собой достаточно трудоемкий процесс, аудитору при проверке следует руководствоваться учетной политикой туристской фирмы. В учетной политике необходимо выбрать базу распределения, которой может быть, например, выручка от продаж в рамках туроператорской и турагентской деятельности. Необходимо проверить, следует ли туристическая организация Методическим рекомендациям по проверке распределения общехозяйственных расходов внутри туроператорской деятельности по объектам учета затрат. При этом общехозяйственные расходы должны распределяться между объектами учета затрат либо пропорционально сумме оплаченного труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета, либо пропорционально прямым затратам, отнесенными на объект учета, либо пропорционально плановой себестоимости объектов учета. Выбранный метод распределения общехозяйственных расходов отражается в учетной политике и должен применяться туристской фирмой в течение отчетного года.

На заключительном этапе аудитор формирует мнение о степени достоверности формирования отчетных данных в части распределения прямых косвенных расходов, затем формирует пакет документов, передаваемых другим аудиторам, участвующим в группе проверки, для последующей обработки.

Литература

1. В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ. [Текст]: Учеб. Пособие. -2-е изд., перераб. и доп. - М.: ДИС, 2013. - 318 с.
2. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. [Текст]: Учебник. 4-е изд., доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 2012 - 503 с.
3. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента. [Текст]: Учеб. Пособие. -3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 528 с.
4. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. [Текст]: В 2 т. - Киев: Ника-Центр, 2012. - 608 с.
5. Бланк И.А. Управление активами. [Текст]: в 3 т. - Киев: Ника-Центр, 2012. - 252 с.
6. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. [Текст]: Полный курс: В 2-Х т./ Пер. с англ. под ред. В.В. Ковалева. - СПб.: Экономическая школа, 2014 г. Т.1. - 497 с.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

**КУКОВИЦКАЯ О.Е.
ШИУКАШВИЛИ Т.Т.**

*филиал ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный
экономический университет» в г. Кизляре*

Финансовый результат деятельности организации представляет собой прибыль или убыток. Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными документами правилам. Финансовый результат в бухгалтерском учете выявляется и отражается ежемесячно.

Понятие, порядок признания в бухгалтерском учете и классификация доходов и расходов определены в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденных приказами Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н и № 33н [1,2].

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относится к расходам организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и осуществления, а также от направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие доходы и расходы.

Установленный порядок ведения бухгалтерского учета доходов и расходов позволяет определять финансовый результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности.

Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов состоят в следующем:

- 1) идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;
- 2) разграничение доходов и расходов на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы;
- 3) определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
- 4) определение величины доходов и расходов;
- 5) отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

Доходами от обычных видов деятельности считается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях [1]:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции;
- 4) право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий [2]:

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расходов может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Прочие доходы и расходы непосредственно не связаны с обычной деятельностью организации. Их перечень приведен в ПБУ 9/99 и 10/99. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов.

Признанные в отчетном периоде прочие доходы учитываются на субсчете 91-1 «Прочие доходы». Условия признания и определение величины прочих доходов, как правило, соответствуют условиям признания и оценке доходов по обычным видам деятельности. При этом по отдельным видам прочих доходов в ПБУ 9/99 приведены особые условия их признания:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организацией убытков — в отчетном периоде и в суммах, в которых судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, — в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности, и в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;

- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проведена переоценка в величине, определяемой в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки соответствующих активов;

- проценты по договорам займа (кредита) — в каждом истекшем отчетном периоде в соответствии с условиями договора;

- иные поступления — по мере образования (выявления) в фактических суммах.

Сумма прибыли (убытка) текущего отчетного периода слагается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

Для обобщения информации о формировании финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки. Сопоставлением кредитового и дебетового

оборотов определяется конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации.

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период (прибыль или убыток) формируют следующие показатели:

- финансовый результат от обычных видов деятельности (прибыль/убыток от продаж);
- прочие доходы и расходы.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (финансовый результат от обычных видов деятельности). Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на производство и продажу продукции и товаров, выполнение работ, оказание услуг [3].

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) формируется на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
 - строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и тому подобным работам;
 - услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров; • транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
 - предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

По кредиту счета 90 «Продажи» отражаются суммы выручки (доходов от продажи), а по дебету — суммы расходов, связанных с продажей. Сопоставлением сумм дебетового и кредитового оборотов счета определяется величина финансового результата — прибыли или убытка от продаж.

Финансовый результат от прочих операций, не связанных с процессом продаж, формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Функции этого счета аналогичны функциям счета 90 «Продажи». Он служит ис-

ключительно для выявления величины финансового результата от прочих доходов и расходов.

К этому счету открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»; 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывается выбытие активов, признаваемое прочими расходами. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления финансового результата от прочих операций за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

Финансовый результат деятельности организации (прибыль/убыток) за отчетный период формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в результате отражения на этом счете прибыли (убытка) от продаж, прибыли (убытка) от прочих операций.

Список литературы:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н.
3. Погорелова М.Я. П43 Экономический анализ: теория и практика: Учеб. пособие. - М.: РИОР: ИНФРА-М, 2014. — 290 с.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ РОССИИ

ЛУПИКОВА Е.В.

*Кандидат экономических наук, доцент
кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита
Тюменского государственного университета*

Налоговый учет является важным звеном информационной системы финансово-экономической деятельности организации. Правила построения системы налогового учета значительно отличаются от принципов бухгалтерского учета:

налоговый учет не предусматривает системы двойной записи;
налоговый учет может учитывать не все операции, а только отлича-

ющиеся от бухгалтерского учета;

при введении налогового учета отсутствует кодировка счетов, облегчающая ведение учета, как это предусмотрено правилами бухгалтерского учета;

не существует взаимоувязки (стыковки) показателей и системного контроля правильности формирования показателей.

Если бухгалтерский учет формирует показатели о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации на основе экономической сущности хозяйственных операций, то налоговый учет, преимущественно, основан на нормах права (Налоговый Кодекс РФ).

Налоговый учет выполняет фискальную функцию, которая позволяет контролировать хозяйственную деятельность организаций с целью выполнения налогоплательщиками обязательств перед бюджетом. Невыполнение правил, установленных в системе налогового и административного права, дает право налоговым органам предпринимать санкции в отношении организаций, начиная со штрафов, заканчивая арестом банковских счетов, что парализует финансовую деятельность, и даже предъявлением требований о ликвидации юридического лица. Поэтому в современной практике зачастую предпочтения отдаются именно налоговому, а не бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет призван выполнять не столько правовую, сколько экономическую функцию при формировании информационной системы управления компанией. Налоговый учет необходимо вести даже, если данных бухгалтерского учета вполне достаточно для формирования показателей налоговых деклараций. В некоторых современных организациях даже происходит замена бухгалтерского учета налоговым – суть такого подхода заключается в том, что на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000 г., доходы и расходы группируются в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ. Для малых и средних организаций такой подход можно оправдать рациональностью ведения учета (продукт 2 в 1), так как они не участвуют в тендерах (конкурсах) на получение бюджетного финансирования или государственных заказов, не привлекают крупное финансирование бизнес-проектов, не распределяют дивиденды, представляют свою отчетность только в налоговые органы и органы государственной статистики. Такая подмена не позволяет достоверно оценить финансовое положение организации и решить всех вышеперечисленных финансовых задач. Поэтому, по мере выполнения программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной Правительством РФ, налоговый учет будет все дальше отходить от бухгалтерского, решая свои цели и задачи посредством собственной методологии.

На сегодняшний день понятие «налоговый учет» сформулировано в главе 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ. Это значительно сужает его функции, поскольку на практике можно трактовать понятие «налоговый учет» применительно и к другим налогам – налогу на добав-

ленную стоимость, единому социальному налогу, налогу на доходы физических лиц и т.д. Однако в пособии раскрыты подходы в рамках действующего законодательства, т.е. только применительно к налогу на прибыль. Использование методологии налогового учета при формировании налоговой базы по налогу на прибыль возможно и к другим налогам, если это будет необходимо на практике.

Содержание налогового учета можно раскрывать на уровне микро и макро экономики. На уровне предприятия налоговый учет представляет собой систему сбора и обобщения информации, необходимой для формирования налоговых показателей, представленных в декларации. На уровне государства налоговый учет является основой налогового контроля собираемости налогов в бюджет. Таким образом, налоговый учет является элементом налоговой системы, повышающим ее эффективность. Затраты на внутренний и внешний контроль не должны превышать суммы уплачиваемого налога. Поэтому построению системы налогового учета в организациях должно уделяться достаточное внимание как со стороны руководства налогоплательщика, так и со стороны фискальных служб.

К сожалению, понятие налогового учета не нашло отражения в общей части НК РФ. Оно появилось только в ст. 313 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ и трактуется как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Так как на практике налоговый учет - это не только исчисление налога на прибыль, специалистами используется термин "налоговый учет" в более общей формулировке, который обозначает систему сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика.

Под налоговым учетом понимают систему обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в НК РФ. Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога. В целях исчисления налога на прибыль параллельно бухгалтерскому учету ведется налоговый учет, т.е. группировка данных из первичных документов в аналитические регистры, для формирования налоговой базы.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок применения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой

соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Формы налоговых регистров разрабатываются организацией самостоятельно и являются приложением к учетной политике.

Налоговые регистры должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, подлежащих налогообложению в текущем налоговом периоде, сумму расходов, подлежащих налогообложению в будущих отчетных периодах, порядок формирования суммы резервов, а также суммы задолженности в бюджет в отчетном периоде.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства или применяемых методов учета.

При этом решения о любых изменениях должны отражаться в учетной политике для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы, включая справку бухгалтера;
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы;
- налоговые декларации.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную НК РФ.

Налоговый учет отличается от бухгалтерского целями, нормативной базой, методом получения данных, формами отчетов, правилами ведения учета, а также составом субъектов и пользователями. Это позволяет выделить его в отдельный вид учета. Однако налоговый учет тесно связан с бухгалтерским, он базируется на нем, именно на основе данных бухгалтерского учета рассчитывается налоговая база организации по большинству налогов. Статья 54 НК РФ устанавливает, что налоговая база исчисляется с использованием данных регистров бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением.

Исходя из целевых задач бухгалтерского и налогового учета, они регламентируются независимо друг от друга.

Таблица 1.

Характеристика бухгалтерского и налогового учетов

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
--------------------	----------------

Нормативный документ	
ФЗ «О бухгалтерском учете» Федеральные стандарты (ПБУ)	Налоговый кодекс
Определение	
формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом РФ
Объекты	
1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами	Хозяйственные операции, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, приводящие к образованию налоговой базы
Пользователи	
Внутренние (учредители, руководители) и внешние (инвесторы, Росстат, ИФНС, контрагенты и др.)	Внутренние и внешние пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов
Цели и задачи учета	
1) Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности; 2) Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью,	1) Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода; 2) Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога

<p>наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;</p> <p>3) Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости</p>	
Принципы учета	
<p>Последовательность применения учетной политики от одного периода к другому</p> <p>Непрерывность деятельности организации</p> <p>Временная определенность фактов хозяйственной деятельности</p> <p>Имущественная обособленность</p> <p>Полнота отражения и раскрытия фактов хозяйственной жизни</p> <p>Осмотрительность</p> <p>Приоритет содержания перед формой</p> <p>Непротиворечивость</p> <p>Рациональность</p>	<p>Последовательность применения учетной политики в одном налоговом периоде</p> <p>Непрерывность отражения объектов учета в хронологическом порядке</p> <p>Имущественная обособленность</p> <p>Полнота налоговой базы</p>
Ведение учета	
<p>Регистрация на материальных носителях (документах) фактов хозяйственной жизни, имеющих денежную оценку, накопление и группировка в учетных регистрах с отражением на счетах с помощьювойной записи, инвентаризация, балансовое обобщение и отчетность</p>	<p>Систематизация данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, отражающая увеличение или уменьшение налоговой базы. Использование счетов возможно, но не обязательно.</p>
Учетная политика	
<p>Формируется в соответствии с ПБУ 1/2008 с целью отражения всех значимых элементов учетной системы, их взаимодействия друг с другом. Выбор методов определяется целесообразностью и рациональностью.</p>	<p>Формируется налогоплательщиком путем выбора методов признания доходов, расходов, порядка уплаты налога, в соответствии с НК РФ.</p>
Отношение к прибыли	
Максимизация	Минимизация
Публичность	

Не может быть установлен режим коммерческой тайны	Являются налоговой тайной
Контроль	
Внутренний контроль Ревизия учредителей (собственников) Аудит	Камеральные и выездные налоговые проверки
Ответственность	
Дисциплинарная Административная Уголовная	Налоговая Административная Уголовная

Российский учет, с момента его возникновения, развивался в тесной взаимосвязи с бухгалтерским учетом передовых европейских стран, прежде всего Германии, т.е. в рамках континентальной модели. Данные бухгалтерского учета в рамках налоговой системы 1992 г. позволяли обеспечить требуемую информацию для определения налоговой базы по всем налогам, уплачиваемым государством. Изменения в порядке исчисления налогов учитывались путем корректировок налоговой базы, в частности по налогу на прибыль.

Принятая с 1999 г. часть первая Налогового Кодекса РФ (ст. 54) определила, что налоговая база исчисляется на основе регистров бухгалтерского учета и/или на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Таким образом, законодатель определил возможность определения налоговой базы не только на основании данных бухгалтерского учета, но и на основании налогового учета, что характерно для британо-американской учетной модели.

Переход от европейской модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета к американской занял более 10 лет. За эти годы была сформирована налоговая система Российской Федерации, основанная на принципах рыночной экономики.

Таблица 2.

№ п/п	Годы	Характеристика	Нормативные акты
1	1.01.1992	Для целей бухгалтерского учета и налогообложения стали использоваться специализированные показатели: в Отчете о финансовых результатах – балансовая прибыль/убыток, а в декларации по налогу на прибыль – валовая прибыль. Валовая прибыль определялась исходя из балансовой прибыли по бухгалтерскому учету, уменьшенная/увеличенная на результаты сделок реализации продукции по цене не выше себестоимости.	Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» Инструкция ГНС РФ «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций»
2	3.12.1994	Из-под налогообложения были выведены положительные курсовые разницы. Это привело к тому, что окончательно разделились понятия бухгалтерского учета доходов и затрат от их налогового учета	ФЗ РФ № 58-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль организаций» Положение о составе затрат
3	1.07.1995	Установлено, что затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), в полном объеме формируют себестоимость продукции (работ, услуг), а для целей налогообложения – нормируются. На практике это привело к тому, что бухгалтерский учет стал выполнять две самостоятельные функции: обеспечивал данные о полной себестоимости и формировал данные для целей налогообложения прибыли.	Постановление Правительства РФ «О внесении изменений в Положение о составе затрат»

4	19.10.1995	Для целей налогообложения определяющим фактором стала учетная политика, в которой устанавливался момент возникновения налогового обязательства: по отгрузке или по оплате. Переход права собственности (отгрузки) должен определяться условиями договоров. Появились приложения к декларации по налогу на прибыль.	Приказ МФ РФ «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 г.) Гражданский Кодекс РФ
5	31.07.1998	Введено единообразное определение обязательств налогоплательщика, их прав и ответственности, прав налоговых органов, перечень федеральных и местных налогов, порядок их взыскания.	Часть 1 НК РФ
6	5.08.2000	Появилось понятие «учетная политика для целей налогообложения» в гл. 21 «НДС» НК РФ.	Часть 2 НК РФ главы 21 «НДС», 22 «Акцизы», 23 НДФЛ, 24 «ЕСН»
7	1.01.2002	Понятие «налоговый учет» введено на законодательном уровне в ст. 313 НК РФ.	Часть 2 НК РФ главы 25 «НП», 26 «Специальные налоговые режимы»

Таким образом, на протяжении девяти лет - с 1992 по 2001 - для целей налогообложения прибыли использовались данные бухгалтерского учета и применялась система корректировок бухгалтерских показателей, которая на первых порах не приводила к лишним трудозатратам, а не вызывала неясностей у налогоплательщиков и налоговых органов. Однако количество корректировок к 1999 году стало огромным, подготовка декларации по налогу на прибыль – трудозатратной.

Введение самостоятельного налогового учета в 2002 году было в первую очередь для облегчения налогового контроля. Для организаций очевидны отрицательные последствия принятия такого решения:

1) осуществление значительных дополнительных вложений организаций для создания группы (или иного подразделения) налогового учета (рост затрат на оплату труда, поскольку такие специалисты относятся к высокооплачиваемой категории); привлечение высококвалифицированных специалистов (аудиторов, юристов, налоговых консультантов) для разработки налоговых регистров и системы документооборота с учетом целей налогового учета; затраты на оргтехнику и вычислительную технику, разработку и уточнение программного продукта и т.д.

2) возникновение комплекса предпосылок и опасности ликвидации

классической системы бухгалтерского учета для решения необходимых функций управления (абсолютное большинство налогоплательщиков отказываются от бухгалтерского учета, так как спрашивают с них только за систему налогового учета).

3) непроработанность норм налогового учета в Налоговом кодексе РФ вызывает затруднения при формировании данных для исчисления налогооблагаемой базы.

Однако, у новой модели налогового учета, несомненно, есть и достоинства. Так, дополнительные затраты на ведение налогового учета у субъектов предпринимательской деятельности позволило существенно сократить затраты государства на налоговое администрирование и налоговый контроль и повысить самостоятельность в принятии экономических решений, которые не стали зависеть от ограничений налогового законодательства. Возможность максимально использовать налоговые льготы при раздельном бухгалтерском и налоговом учетах позволяет существенно минимизировать налоговую нагрузку и повышать эффективность деятельности организаций, оптимизировать дивидендную политику.

Таблица 3.

Плюсы и минусы автономной системы налогового учета

Признаки	Достоинства	Недостатки
Затраты на ведение	Разделение труда и специализация сотрудников бухгалтерии	Дополнительные затраты труда, специфичные программные продукты, консалтинг и т.д.
Налоговые льготы	Максимальное использование льгот при грамотной учетной политике	Большие разницы с показателями бухгалтерского учета
Дивиденды	Максимизация при грамотной учетной политике	
Налоговое администрирование и контроль	Облегчается для налоговых органов, так как не затрагивает бухгалтерский учет	Усложняется для налогоплательщика

Таким образом, выбор автономной или интегрированной системы налогового учета остается за налогоплательщиком. При этом очевидно, что для малого и среднего бизнеса важным фактором является затратность учетного процесса и не высокая актуальность достоверной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности для внешних пользователей. Поэтому предпочтение, как правило отдается налоговому учету при значительном игнорировании правил бухгалтерского учета. и наоборот, для крупного бизнеса обязательный аудит, участие в крупных инвестиционных проектах повышают значимость финансовой отчетности. Также для крупного бизнеса возможность использовать налого-

вые льготы может быть веским аргументом в пользу раздельного налогового учета.

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

МАГОМЕДМИРЗАЕВА М.А.

ДГУНХ

фак. «Бухгалтерский учет и аудит», направ. экономика, 2 курс

г. Махачкала

Научный руководитель:

ИСАЕВА Д.Г.

Кандидат экономических наук,

зав. кафедры «Бухучет-1» ДГУНХ

Учету амортизации в МСФО посвящена часть стандарта I.A.S. 16 МСФО.

Под амортизацией понимается систематическое распределение амортизуемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезной службы. Обычно амортизация прямо или косвенно относится на чистую прибыль или убыток за период.

Это обозначает, что под амортизацией понимается процесс перенесения стоимости амортизуемого объекта на готовый продукт. Амортизация признается даже в том случае, если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость.

Ликвидационная стоимость актива при этом не может превышать его балансовую стоимость. Ремонт или обслуживание актива не исключают необходимость амортизации.

Амортизуемыми активами считаются активы, которые

- планируется использовать на протяжении нескольких отчетных периодов;
- имеют ограниченный срок полезного использования;
- содержатся для использования в производстве или поставке товаров, или услуг, для сдачи в аренду или для административных или других хозяйственных целей.

Для них очень важным является показатель полезного использования, или срок полезной службы, под которым подразумевается период, в течение которого ожидается использование амортизуемого актива, или количество единиц производства или аналогичных единиц, которое ожидается получить от использования активов

Таким образом, **амортизуемой стоимостью актива** является фактическая первоначальная стоимость приобретения или других величин, заменяющая фактическую стоимость приобретения в финансовой отчетности, за минусом расчетной ликвидационной стоимости.

Методы начисления амортизации:

1) Линейный метод.

В налоговом учете применяются два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (пункт 1 статьи 259 НК РФ). При применении одного из этих методов сумма амортизации определяется для целей налогообложения ежемесячно, в соответствии с нормой амортизации, исходя из срока полезного использования объекта. Причем амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизуемого имущества.

Рассмотрим подробнее каждый из методов начисления амортизации:

- при линейном методе сумма амортизации в отношении объекта амортизуемого имущества определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта.

Линейный метод начисления амортизации.

В соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ линейный метод представляет собой равномерное списание стоимости амортизуемого имущества в течение срока его полезного использования, установленного организацией при принятии объекта к учету.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации, в отношении объекта амортизуемого имущества, определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода, норма амортизации по каждому объекту амортизуемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1/n) \times 100\%,$$

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизуемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизуемого имущества, выраженный в месяцах.

2) Нелинейный метод начисления амортизации.

Пунктом 5 статьи 259 НК РФ определено, что при применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизуемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизуемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизуемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2/n) \times 100\%,$$

где К - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизуемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизуемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизуемого имущества достигнет 20 процентов от

первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизуемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизуемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Основные различия в порядке начисления и отражения в учете амортизации основных средств по МСФО и РСБУ:

1. База для начисления

2 Пересмотр бухгалтерских оценок

3. Методы начисления амортизации

Международные стандарты не ограничивают предприятия в выборе метода начисления. В § 62 МСФО (IAS) 16 перечислены возможные способы начисления амортизации: - метод прямолинейного списания; - метод снижающейся балансовой стоимости; - производственный метод. На практике также используют методы списания по сумме чисел лет срока полезного использования и комбинированные - сочетают два или более простых метода

4. Момент начала начисления амортизационных отчислений

5. Момент прекращения начисления амортизационных отчислений

6. Приостановление начисления

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае продажи, прекращения использования вследствие морального или физического износа, ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, передачи по договору мены, дарения, внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности, выявления недостатчи или порчи активов при их инвентаризации, частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции и др. (п. 29 ПБУ 6/01).

В российском учете доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому относятся. Они подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (п. 31 ПБУ 6/01).

В соответствии с международными стандартами при определении даты выбытия объекта учитываются критерии, установленные § 14 МСФО (IAS) 18 "Выручка" для учета выручки от продажи товаров (§ 69 МСФО (IAS) 16):

- значительные риски и вознаграждения перешли к покупателю;
- компания больше не контролирует проданных активов;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- вероятно поступление в компанию экономических выгод, связанных с операцией;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.

В международном учете прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, должны быть отражены в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива. Результат от выбытия объекта основных средств определяется в виде разницы между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью объекта. Чистые поступления от выбытия рассчитываются как разница между поступлениями от выбытия и затратами, связанными с выбытием объекта.

Международные стандарты предусматривают ситуацию, когда стоимость объектов основных средств возмещается при продаже, а не в процессе эксплуатации. В данном случае выбывающие объекты относятся к внеоборотным активам, предназначенным для продажи. В отчетности они показываются отдельно. Указанные объекты учитывают в соответствии с МСФО (IAS) 5 "Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности".

Российские стандарты не предусматривают специальных требований к учету выбывающих активов, они учитываются в составе основных средств.

Таким образом, в процессе изучения бухгалтерского учета основных средств в РСБУ и МСФО авторами установлены:

- различия в системе нормативного регулирования учета основных средств;
- несоответствия в условиях признания имущества в качестве объектов основных средств;
- различные группировки основных средств согласно российским и международным стандартам;
- разные оценки при поступлении основных средств в организацию;
- более широкие возможности организаций, составляющих отчетность по МСФО, в отношении пересмотра сроков полезной службы и методов начисления амортизации по объектам основных средств;
- несоответствия в порядке представления информации о финансом результате от выбытия основных средств в финансовой отчетности.

Выявленные различия следует учитывать при трансформации отчетности российских организаций в формат МСФО.

Литература:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91.
3. Борисенко В.Н. Порядок начисления амортизации основных средств в соответствии с МСФО // Финансовая газета. 2007. N 13. С. 10 - 14.

4. Малявкина Л. И. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств. М.: Вершина, 2006. 280 с.

5. Проняева Л.И. Модели оценки основных средств в российской и международной учетной практике. // Все для бухгалтера. 2008. N 6. С. 33-40

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ

МАГОМЕДОВА М.

студентка 4 курса кафедры бухгалтерского учета

Научный руководитель:

РАДЖАБОВА М.Г.

Кандидат экономических наук, доцент,

ФГБОУ ВПО ДГУ

Россия, Махачкала

Налоговое законодательство сегодня позволяет законно минимизировать налог на прибыль, используя так называемую амортизационную премию. В бухгалтерском учете такого расхода не предусмотрено.

Введение амортизационной премии было предложено в 2008 году, как одна из антикризисных мер и один из способов стимулирования инновационной деятельности. Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ (далее -федеральный закон № 224-ФЗ) в Налоговый кодекс (НК) РФ с 1 января 2009 г. был внесен ряд изменений, в том числе предложено применение амортизационной премии в размере до 30 % первоначальной стоимости объектов основных средств или затрат, связанных с увеличением первоначальной стоимости объектов, входящих в 4-7-ю амортизационные группы [1].

Согласно абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик при расчете налога на прибыль в расходах текущего отчетного (налогового) периода предприятие единовременно имеет право учесть:

– до 10 процентов первоначальной стоимости основных средств, относящихся к первой, второй, восьмой–десятой амортизационным группам;

– до 30 процентов первоначальной стоимости основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам [2].

Таким же образом разрешается учитывать расходы, понесенные организацией в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

На основные средства, полученные безвозмездно, право на амортизационную премию не распространяется.

Но при этом возникает вопрос, а возможно ли применять амортизационную премию к основным средствам, полученным в виде вклада в уставный капитал? Такие объекты, с одной стороны, нельзя назвать безвозмездно полученными, так как у получателя вклада встречные обяза-

тельства возникают – например, при выплате дивидендов при распределении прибыли. С другой стороны, расходы на капитальные вложения, которые упоминаются в **абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ**, налогоплательщик не несет. По мнению Минфина РФ, налогоплательщик не имеет права включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30%) первоначальной стоимости основных средств, полученных от учредителя в качестве вклада в уставный капитал, так как у него отсутствуют расходы на их приобретение (**письма от 08.06.2012 № 03-03-06/1/295, от 19.06.2009 № 03-03-06/2/122**).

На практике на сегодняшний день одним из спорных вопросов является также вопрос о возможности применения амортизационной премии арендаторами в отношении неотделимых улучшений в арендованном имуществе, произведенных с согласия арендодателя и не возмещаемых последним.

По мнению Минфина, правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются (**Письмо от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663**). Это аргументируется тем, что, во-первых, произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, а во-вторых, для капиталовложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный **ст. 258 НК РФ**.

Порядок учета амортизационной премии в налоговом учете зависит от способа признания доходов и расходов (кассовый метод или метод начисления).

Если предприятие использует метод начисления, то сумма амортизационной премии всегда признается косвенным расходом и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль в месяце начала амортизации (в месяце изменения первоначальной стоимости) объектов основных средств, в отношении которых были произведены капитальные вложения (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ). То есть в этом случае учесть амортизационную премию можно в месяце, следующем за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Например, в январе 2014 г. организация приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 360 тыс. руб. сроком полезного использования 72 месяца, входящий в 4-ю амортизационную группу, и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. В учетной политике организации закреплено право применения амортизационной премии в размере 30 % и применение линейного метода начисления амортизации. В декабре 2014 г. организация продает этот объект за 350 тыс. руб. (без учета НДС).

Таким образом, первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете составит 252000 руб., сумма амортизационной премии - 108 000 руб.

В феврале в налоговом учете организации возникнут следующие расходы: амортизация объекта основного средства в размере 3500 руб.,

амortизационная премия - 108000 руб. В итоге расходы в отношении объекта основных средств составят 111500 руб.

Таким образом, из п. 3 ст. 272 НК РФ следует:

- при приобретении основных средств амортизационная премия признается в расходах в месяце начала амортизации (то есть в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию);

- при осуществлении капитальных вложений в уже имеющиеся основные средства амортизационная премия признается в расходах в месяце изменения первоначальной стоимости (то есть в том месяце, когда капитальные вложения были завершены и введены в эксплуатацию). Об этом, к примеру, говорится в Письме Минфина России от 28.05.2013 № 03-03-06/1/19228.

Налогоплательщики, применяющие кассовый метод, могут учитывать в составе расходов амортизационную премию только после полной оплаты стоимости основного средства (пп 2 пункта 3 статьи 273 Налогового кодекса РФ).

Согласно **абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ** в случае, если основное средство, в отношении которого была применена амортизационная премия, ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию реализовано лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, сумма премии, ранее включенная в состав расходов, подлежит восстановлению – включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором такое ОС было реализовано.

Необходимо отметить, что до 2013 года восстановлению подлежала амортизационная премия при реализации основного средства в течение пяти лет любому лицу, а не только взаимозависимому. Кроме того, до 2013 года нельзя было сделать однозначный вывод относительно периода восстановления: или это период реализации основных средств, или это период его ввода в эксплуатацию. Теперь же данный вопрос не является спорным.

Например, согласно новому абзацу, добавленному в **п. 1 ст. 257 НК РФ**, при определении остаточной стоимости основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, вместо показателя первоначальной стоимости используется показатель стоимости, по которой такие объекты включены в соответствующие амортизационные группы (подгруппы).

Появился новый абзац и в **п. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ**: в случае если налогоплательщик реализовал основное средство ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, и в отношении такого основного средства была применена амортизационная премия, остаточная стоимость при реализации указанного амортизируемого имущества увеличивается на сумму расходов в виде суммы восстановленной амортизационной премии.

Многие специалисты в области налогового учета прибыли считают, что при восстановлении амортизационной премии необходимо применить следующий алгоритм:

1) восстановить первоначальную стоимость объекта (следовательно, она будет не 252 тыс., а 360 тыс. руб.);

2) пересчитать сумму амортизации за период эксплуатации объекта с момента ввода в эксплуатацию до момента его реализации исходя из измененной первоначальной стоимости (ежемесячная сумма амортизации составляет 5 тыс. руб.);

3) представить в налоговый орган корректирующую налоговую декларацию за период с февраля по декабрь 2014 г.;

4) представить в налоговый орган за соответствующий налоговый период налоговую декларацию с отражением операций по реализации объекта.

Итак, общий финансовый результат (налоговая база) от операций по реализации объекта с учетом восстановленной амортизационной премии составит 136 500 руб.

Согласно рекомендациям Минфина и ФНС России, изложенным в ряде писем, под восстановлением амортизационной премии следует понимать увеличение налогоплательщиками размера налоговой базы по налогу на прибыль в период реализации объектов основных средств путем включения учтенной ранее суммы амортизационной премии в состав внерациональных доходов. При этом восстановленная сумма амортизационной премии в составе расходов ни в периоде восстановления, ни в последующих периодах учету не подлежит (в том числе через амортизационные отчисления). Пересчет сумм начисленной амортизации за предыдущие налоговые периоды не производится, а восстановленная амортизационная премия включается в доходы отчетного (налогового) периода.

В результате реализации данного подхода налоговые расчеты будут составлены так, как показано в табл.3.

Сравнивая два подхода к решению одной задачи, мы видим, что во втором случае налоговая база по налогу на прибыль будет выше на сумму амортизационной премии (108 тыс. руб.), то есть, согласно рекомендациям Минфина и ФНС России, в случае применения амортизационной премии и реализации объекта до истечения пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию сумма амортизационной премии вообще не будет учтена при налогообложении прибыли.

Порядок применения амортизационной премии следует использовать с учетом правил п. 10 ст. 9 федерального закона № 224-ФЗ о том, что положения п. 9 ст. 258 НК РФ применяются к объектам, введенным в эксплуатацию с 1 января 2008 г. [1].

Рассмотрим ряд ситуаций, связанных с применением амортизационной премии с 2009 г. с учетом данных положений.

Ситуация 1. Организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб. в апреле 2008 г. и в мае этого же года ввела его в эксплуатацию. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения прибыли организация применила амортизационную премию в размере 10 % первоначальной сто-

имости объекта в сумме 350 тыс. руб., а в феврале 2009 г. объект был реализован. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Да, нужно. Требование о восстановлении амортизационной премии по объектам, приобретенным после 1 января 2008 г.. содержится в п. 10 ст. 9 федерального закона № 224-ФЗ [1].

Ситуация 2. При тех же условиях в феврале 2009 г. объект выбывает по причине ликвидации. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Нет, не нужно, ибо требование о восстановлении амортизационной премии распространяется исключительно на случаи реализации объектов, по которым ранее была применена амортизационная премия (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ) [2].

Ситуация 3. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб.. применила амортизационную премию в размере 10 % в сумме 350 тыс. руб.. в 2008 г. объект был реализован. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Нет, не нужно, поскольку порядок восстановления амортизационной премии распространяется на случаи реализации основных средств после 1 января 2009 г. [5].

Ситуация 4. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб., в декабре 2008 г. приняла объект к учету, с января 2009 г. начинается начисление амортизации. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. Учетной политикой установлено, что амортизационная премия применяется в соответствии с действующим законодательством. В каком размере применять амортизационную премию: 10 или 30 %?

Поскольку размер амортизационной премии определяется на дату признания расходов в виде амортизационной премии, то есть в январе, амортизационная премия будет применена в размере, установленном в учетной политике организации, но не более 30 % [4].

Ситуация 5. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств; требующий государственной регистрации, за 3500 тыс. руб., в декабре 2008 г. документы переданы на государственную регистрацию, в январе 2009 г. получено свидетельство о государственной регистрации прав собственности на приобретенное имущество. Объект включен в 9-ю амортизационную группу. Учетной политикой установлено, что амортизационная премия применяется в соответствии с действующим законодательством. В каком размере применять амортизационную премию: 10 или 30%?

Амортизационная премия должна исчисляться по правилам, действующим с 1 января 2009 г., так как амортизация по объекту будет начинаться с января. Размер амортизационной премии составит 10 %, поскольку в п. 9 ст. 258 НК РФ определено, что по объектам, входящим в 1-3-ю и 8-10-ю амортизационные группы, амортизационная премия применяется в размере не более 10 % [2].

Ситуация 6. В 2007 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб. и применила амортизационную премию в размере 10 %. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. В 2008 г. проведена реконструкция объекта на сумму 2000 тыс. руб., к сумме затрат на реконструкцию была применена амортизационная премия в размере 10 %. В 2009 г. объект продан. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию, примененную к сумме затрат на приобретение объекта, а также к сумме затрат на реконструкцию объекта?

В данном случае амортизационная премия восстановлению не подлежит, поскольку требование о ее восстановлении в случае реализации объектов основных средств после 1 января 2009 г., введенных в эксплуатацию до 1 января 2008 г., федеральным законом № 224-ФЗ не предусмотрено [5].

Отметим, что рекомендации Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, изложенные в вышеуказанных письмах, носят исключительно информационно-разъяснительный характер и не препятствуют организациям руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 25: Налог на прибыль организаций.
2. О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ.
3. Об учете амортизационной премии: письмо Минфина России от 23 янв. 2009 г. № 03-03-06/1/3-30.
4. Письмо Минфина России от 16 марта 2009 г. №03-03-06/2/142.
5. О восстановлении амортизационной премии: письмо Минфина России от 16 марта 2009 г. № 03-03-05/37
6. Письмо Минфина России от 17 марта 2009 г. №03-03-06/1/152.
7. О порядке применения отдельных положений федерального закона Российской Федерации от 26 ноября 2008 года № 224-ФЗ: письмо ФНС России от 13 янв. 2009 г. № 3-2-06/5.

УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ

**МИРОНЧЕНКО Е.Г.
ШИУКАШВИЛИ Т.Т.**

*филиал ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный
экономический университет» в г. Кизляре*

Средства индивидуальной защиты работника организации - это специальная одежда. В состав нее могут входить спецодежда, спецобувь, либо предохранительные приспособления, а именно комбинезоны, костюмы,

куртки, брюки, халаты, полушибки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и другие виды специальной одежды.

В соответствии с требованиями охраны труда работник организации имеет право на обеспечение средствами индивидуальной защиты за счет средств работодателя.

Межотраслевые правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты утверждены приказом Минздравсоцразвития России от 01.06.2009 № 290н. В соответствии с пунктом 9 Межотраслевых правил при заключении трудового договора работодатель должен ознакомить работников с соответствующими его профессии и должности типовыми нормами выдачи СИЗ. Причем с 28 мая 2015 года для работников сквозных профессий и должностей всех видов экономической деятельности надлежит руководствоваться Типовыми нормами, утвержденными приказом Минтруда России от 09.12.2014 № 997н.

Перечень СИЗ, положенных работнику, приводится в разделе IV Отчета о проведении специальной оценки условий труда (прил. № 3 к приказу Минтруда России от 24.01.2014 N 33н). В то же время отсутствие спецоценки (или результатов аттестации рабочих мест) не снимает с работодателя обязанностей по охране труда работников.

В целях учета специальной одежды на предприятии создается специальный орган, который определяет перечень специальной одежды исходя из особенности технологического процесса конкретного предприятия в определенной отрасли промышленности. За основу определения минимального перечня спецодежды и сроков ее использования берутся отраслевые нормы выдачи, если их для данной отрасли не предусмотрено, то типовые нормы выдачи спецодежды или межотраслевые нормы выдачи спецодежды и спецобуви [2].

Спецодежда, спецобувь и другие средства индивидуальной защиты в организации могут быть приобретены разными способами, такими как, изготовлены самостоятельно, приобретены у других лиц, получены учреждениями как вклад в уставный капитал или другими законными способами.

Если спецодежда, находится в собственности организации, хозяйственном ведении или оперативном управлении учитывается для целей бухгалтерского учета по фактической себестоимости, т.е. сумме фактических затрат на изготовление или приобретение исчисленных в порядке предусмотренном для учета материально-производственных запасов. Если спецодежда, используемая в организации, ей не принадлежит, то она учитывается на забалансовых счетах по стоимости указанной в договоре или по стоимости указанной владельцем.

До передачи в производство или эксплуатацию, принадлежащая организации спецодежда, а также спецодежда, находящаяся в оперативном управлении или хозяйственном ведении учитывается в составе оборотных активов на счете 10 «Материалы». Счет 10, для целей учета спецодежды,

должен иметь субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

В бухучете приобретение и выдача такой спецодежды обычно отражаются так:

Проводка	Операция
Д 10-10 - К 60	Приобретена спецодежда
Д 19 - К 60	Принят к учету "входной" НДС по спецодежде
Д 68 - К 19	НДС по спецодежде принят к вычету
Д 20 (08, 25, 44) - К 10-10	Спецодежда выдана работникам (дебетуются те же счета, что и при начислении зарплаты работникам, которым выдана спецодежда)

Стоимость спецодежды со сроком службы более 12 мес., учитываемой в материальных расходах, может учитываться так:

Проводка	Операция
На дату выдачи спецодежды работникам	
Д 10-11 - К 10-10	Спецодежда выдана работникам
Ежемесячно равными частями в течение срока службы спецодежды	
Д 20 (08, 25, 44) - К 10-11	Часть стоимости спецодежды списана на затраты (дебетуются те же счета, что и при начислении зарплаты работникам, которым выдана спецодежда)

Если организация изготавливает спецодежду своими силами, учет затрат ведется на счетах «Основное производство» или «Вспомогательное производство». По окончанию работ по производству спецодежды оформляется акт выполненных работ, установленной формы.

Первичными учетными документами при передаче на склад изготовленной собственными подразделениями спецодежды являются требование-накладная формы М-11 или накладная формы М-15, утвержденные Госкомстатом РФ.

Требование-накладная формы М-11 или накладная формы М-15 оформляются в трех экземплярах. Один экземпляр остается у изготовителя, другой передается в бухгалтерию для оприходования изготовленной спецодежды, третий вместе со спецодеждой передается на склад или дру-

гое место хранения. Оприходование специальной одежды на склад, оформляют приходным ордером формы М-4. В ряде случаев, спецодежда может быть передана сразу на производство для эксплуатации, минуя склад. Но это не освобождает от заполнения складской и бухгалтерской документации. В таком случае заполняются приходные и расходные складские документы и приходные документы в подразделении, куда поступила спецодежда для эксплуатации. В подразделении происходит распределение, среди тех работников кому положена спецодежда.

При отпуске спецодежды в производство, кроме установленных форм требования-накладной М-11 или накладной М-15 могут использоваться лимитно-зaborные карты формы М-8.

В бухучете, отпуск специальной одежды в производство, отражается по дебету счета "Материалы" субсчету "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" кредиту счетов по учету материально-производственных запасов, как правило, это счет "Материалы" субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». По данной проводке отображается сумма фактических затрат или другими словами фактическая себестоимость затраченная на приобретение или изготовление специальной одежды.

Если срок службы спецодежды, согласно нормам выдачи, не превышает двенадцать месяцев, то разрешается производить единовременное списание ее стоимости в дебет счетов учета затрат на производство в момент выдачи спецодежды сотрудникам [3].

Погашение или перенос стоимости спецодежды на затратные счета производства происходит линейным способом, пропорционально сроку полезного использования специальной одежды, предусмотренному в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты.

В бухучете начисление погашения стоимости спецодежды отражается по дебету затратных счетов на производство (например, по дебету счетов «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Расходы на продажу» в торговле), и кредиту счета "Материалы" субсчет "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

Расходы организации по ремонту и уходу за специальной одеждой (например, чистка, обеспыливание, дегазация и прочее) включаются в расходы по элементам затрат, например в расходы на производство, расходы на продажу, расходы на оказание услуг или расходы выполнение работ.

Основанием для выбытия спецодежды на предприятии может быть физический износ, продажа или безвозмездная передача, передача в виде вклада учредителя в уставной капитал другой организации, выбытие вследствие аварии, стихийного бедствия.

В бухгалтерском учете необходимо правильно отразить списание стоимости специальной одежды, которая не используется по причине выбытия. Списание спецодежды со счетов бухгалтерского учета выполняется при ее фактическом физическом выбытии.

Если причиной выбытия спецодежды является продажа другому лицу, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Отражение в бухгалтерском учете доходов и расходов, связанных со списанием специальной одежды, происходит в том отчетном периоде, в котором они фактически произведены. Доходы и расходы от списания специальной одежды, являются операционными доходами и расходами, и поэтому подлежат отнесению на финансовый результат.

Вопрос о невозможности дальнейшей эксплуатации и списании спецодежды на предприятии решает инвентаризационная комиссия, действующая на постоянной основе, либо рабочая инвентаризационная комиссия, создаваемая на время инвентаризации.

Комиссия проводит осмотр спецодежды и устанавливает ее пригодность к дальнейшему использованию. Кроме этого, комиссия определяет причину списания спецодежды, например, естественный износ, стихийное бедствие, пожар, вина ответственных лиц и т.п. При выявлении лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие спецодежды, комиссия готовит предложения для руководства о привлечении к ответственности виновных лиц. По окончании инвентаризации, комиссия готовит акт на списание спецодежды и представляет его на утверждение руководству предприятия. После утверждения акта списания руководством, комиссия контролирует правильность утилизации выбывшей спецодежды.

Предприятие может производить утилизацию своими силами, при этом составляется акт утилизации спецодежды, на основании которого со счетов бухгалтерского учета списывается стоимость выбывшей спецодежды.

Для контроля над сроком эксплуатации спецодежды и других средств индивидуальной защиты, рекомендуется ставить штамп с датой ввода в эксплуатацию или выдачи работнику.

При увольнении, переводе на другую работу или по окончании срока эксплуатации спецодежда выданная работнику подлежит возврату.

Сдача и возврат работниками спецодежды для стирки, чистки, ремонта, дезинфекции оформляется в ведомости и подписывается материально ответственным лицом о приемке специальной одежды. Возврат специальной одежды оформляется под расписку работника. При сдаче зимней (утепленной) спецодежды с наступлением теплого сезона, если на предприятии организовано централизованное хранение, также оформляется по ведомости с подписями ответственных лиц.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ – информационно-правовая база «КонсультантПлюс».
2. Как учесть расходы на спецодежду? Журнал. Издательство «Главная книга», 14.08.2015.

3. Учет специальной одежды. Журнал «Налоговый учет для бухгалтера», 2015, N 5.

К ВОПРОСУ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ИЗДЕРЖЕК

ШУШАРИН А.В.

ассистент кафедры Налогообложения

*ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»,
НУРМУХАМЕТОВ И.Ф.*

Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры

Управленческого учета и контроллинга

ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»

В текущих сложных экономических условиях (кризис, санкции, инфляция) перед бизнесом еще более остро встает вопрос выживания и сохранения эффективности. Еще более актуальными становятся вопросы минимизации издержек, как производственных и коммерческих, так и налоговых – все ради сохранения бизнеса. Одним из ключевых направлений деятельности для компании-представителя среднего и крупного бизнеса является реструктуризация, направленная на повышение эффективности предпринимательской деятельности и рост конкурентоспособности. Причем в данном случае речь идет не только о компаниях, находящихся в сложном экономическом положении, но и о процветающих компаниях. В процессе реструктуризации компания преследует цели повысить эффективность управления и защитить свои активы. Сопутствующие процессы налоговой оптимизации (минимизация налоговых издержек) при правильном исполнении позволяют повысить эффективность бизнеса и минимизировать издержки. Таким образом, представляются особенно актуальным изучение проблем обоснованности начисленных налогов и сборов, а также возможных направлений законной минимизации налоговых платежей в рамках тех или иных бизнес-процессов.

В рамках данной статьи предлагается рассмотреть и проанализировать возможные налоговые последствия при передаче актива с баланса одной компании на баланс другой. Это может быть здание, производственная линия, агрегат и пр. Менеджмент любой компании всегда стремиться минимизировать расходы при передаче/переводе актива. Наиболее реализуемы, с точки зрения практики, три варианта:

1. Внесение актива в уставный капитал третьего лица;
2. Выделение актива и обязательств в новое юридическое лицо;
3. Продажа актива.

Как правило, ставится задача отвлечь как можно меньше денежных средств в рамках данного процесса.

Передача имущества в уставный капитал.

На основании Письма МФ РФ от 15.07.2013 N 03-07-14/27452 при

внесении имущества организацией А в уставный капитал организации Б (без изменения уставного капитала организации Б), организация А должна исчислять и уплачивать в бюджет НДС.

При этом организация А не должна восстанавливать сумму НДС, которая ранее была принята к вычету.

В данном случае у организации А возникает необходимость отвлечения денежных средств на уплату НДС.

На основании пп. 4 п. 3 ст. 39 и пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ и указанного Письма МФ РФ N 03-07-14/27452 при внесении имущества организацией А в уставный капитал организации Б (при создании организации Б и при увеличении уставного капитала организации Б), организация А не должна исчислять и уплачивать в бюджет НДС.

При этом организация А должна восстанавливать сумму НДС, которая ранее была принята к вычету. При этом восстанавливается вся сумма НДС, которая ранее была принята к вычету. Исключение составляют основные средства и нематериальные активы: при передаче такого имущества восстановить НДС следует только в части, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости (абз. 2 пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). У организации А суммы восстановленного НДС не учитываются в составе расходов по налогу на прибыль (Письмо МФ РФ от 02.08.2011 N 03-07-11/208).

На основании п. 11 ст. 171 и п. 8 ст. 172 НК РФ, НДС может быть принят к вычету организацией Б при условии восстановления налога организацией А (Постановлениями ФАС Уральского от 03.05.2011 N Ф09-1588/11-С2 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 19.08.2011 N ВАС-10560/11)), и только в том случае, если оно будет использоваться организацией Б для операций, облагаемых НДС (пп. 1 п. 3 ст. 170, п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ, Письма МФ РФ от 21.11.2011 N 03-07-11/317, от 11.11.2009 N 03-07-11/294).

В данном случае у организации А возникает необходимость восстановления ранее уплаченной суммы НДС. С другой стороны, организация Б может принять к вычету данную сумму. Отвлечение денежных средств также необходимо, а вопрос возврата посредством вычеты у организации Б достаточно длителен во времени.

Получение имущества в связи с реорганизацией в форме выделения.

На основании Письма МФ РФ от 22.04.2008 N 03-07-11/155, основываясь на пп. 1 п. 1 ст. 146 пп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ, передача имущества реорганизуемой организацией (организацией А) правопреемнику (организации Б) объектом налогообложения НДС не признается.

На основании Письма МФ РФ от 29.06.2012 N 03-07-11/177, Письма ФНС и МФ РФ от 14.03.2012 N ЕД-4-3/4270, п. 8 ст. 162.1, пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету организацией А по имуществу, переданному организации Б, не подлежат восстановлению и уплате в бюджет организацией А, если имущество будет использоваться организацией Б для операций, облагаемых НДС и соответственно подле-

жат восстановлению и уплате в бюджет организацией А, если имущество будет использоваться организацией Б для операций, не облагаемых НДС.

На основании п. 9 ст. 162.1 НК РФ суммы НДС, подлежащие возмещению, но не возмещенные организацией А, возмещаются организацией Б в общеустановленном порядке.

В данном случае компания может минимизировать расходы связанные с передачей актива и избежать налоговых платежей, но при этом компания А будет подвержена выездной налоговой проверке в соответствии с п.11 ст. 89 НК РФ. Выездная налоговая проверка при реорганизации может быть проведена независимо от того, сколько выездных проверок в отношении организации А было проведено в течение текущего календарного года. На такие проверки не распространяются ограничения о недопустимости проведения более двух выездных проверок в течение календарного года. Также данные проверки, как правило, проводятся по всем налогам. При этом под проверку могут попасть налоги, исчисленные за три календарных года, в том числе период, который ранее был проверен в ходе другой выездной налоговой проверки.

Продажа актива

При продаже актива у передающей стороны (А) возникает обязательство по исчислению и уплате НДС в соответствии с п.3. ст. 38 и п.1 ст. 146 НК РФ. Принимающая сторона (Б) вправе возместить сумму уплаченного стороной А НДС. Как правило, процедура возмещения НДС достаточно продолжительна, предприятие может претендовать на возмещение денежных средств после проведения камеральной проверки (п.1. ст. 176 НК РФ). Данный процесс может быть ускорен при возмещении в заявительном порядке в соответствии со ст.176.1 НК РФ. В этом случае налогоплательщик вместе с налоговой декларацией, к которой заявлено право на возмещение налога, прикладывает банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им в результате возмещения налога в заявительном порядке.

Таким образом, продажа актива влечет за собой отвлечение денежных средств на продолжительный срок, либо возникает необходимость привлечение банка для целей ускорения возмещения.

Для целей упрощения применения на практике рассмотренных вариантов передачи актива с точки зрения минимизации налоговых издержек представленный материал был консолидирован в таблицу.

Таблица 1

**Возможные варианты передачи актива с баланса организации А
на баланс организации Б**

№	Вариант	Пояснения	Примечания
1	Продажа актива	<p>1. При продаже активов у передающей стороны возникает обязанность по исчислению и уплате НДС, а у принимающей стороны - право на применение возврата из бюджета НДС в эквивалентной сумме (п.3 ст.38, п.1 ст.146 НК РФ);</p> <p>2. Налоговых потерь, связанных с НДС, не возникает.</p>	<p>1. Необходимость уплаты НДС продавцом.</p> <p>2. Длительные сроки возврата НДС из бюджета покупателем.</p>
2	Внесение актива в уставный капитал третьего лица	<p>1. У передающей стороны возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в части остаточной стоимости актива (п.3 ст.170).</p> <p>2. У принимающей стороны НДС может быть возвращен из бюджета, при условии его уплаты передающей стороной, а также в том случае, если актив будет использоваться для операций, облагаемых НДС (п.3 и п.11 ст.170, п.11. ст.171, п.8. ст.172 НК РФ).</p>	<p>1. Необходимость уплаты НДС передающей стороной.</p> <p>2. Длительные сроки возмещения НДС принимающей стороной.</p>
3	Выделение актива и обязательств в новое юридическое лицо	<p>1. При переводе активов путем реорганизации предприятия в форме выделения передаваемые в соответствии с передаточным актом основные средства и другое имущество не подлежат обложению НДС, если актив будет использоваться для операций, облагаемых НДС (п.3 ст.39, п.1 ст.146, п.8 ст.162.1, п.3 ст.170 НК РФ).</p>	<p>1. Выездная налоговая проверка</p>

В процессе реструктуризации бизнеса перемещение активов между компаниями сопровождается рядом издержек. Вопрос выбора варианта передачи (перемещения) актива находится в ведении топ-менеджмента и за-

висит о того, к чему бизнес готов больше – понести денежные затраты, либо в очередной раз подвергнуть бизнес проверке со стороны налоговых органов. Представленный материал направлен на упрощение восприятия нормативного материала практиками бизнеса с точки зрения оперативности и взвешенности принимаемых ими управлеченческих решений.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998г. №146-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»;
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. №117-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»;
3. Письмо МФ РФ от 15.07.2013 N 03-07-14/27452. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»;
4. Письмо МФ РФ от 22.04.2008 N 03-07-11/155. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»;
5. Письмо МФ РФ от 29.06.2012 N 03-07-11/177. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»;
6. Письмо ФНС и МФ РФ от 14.03.2012 N ЕД-4-3/4270. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

БУХГАЛТЕРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ – ВЕКТОР РАЗВИТИЯ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

ОСТРОВСКАЯ О.Л.
ФГБОУ ВО СПбГЭУ
кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
г. Санкт-Петербург

Большинство управлеченческих решений по экономическим вопросам принимается на практике с учетом результатов анализа информации, запрашиваемой в бухгалтерии. При финансовом планировании и бюджетировании операционной деятельности использует данные о результатах хозяйствования за предшествующие отчетные финансовые периоды. При осуществлении внешнего и внутреннего финансового контроля, контролеры проверяют данные бухгалтерского учета. Для целей государственного управления бухгалтерская информация обобщается и представляется в формах статистической отчетности. Игнорирование значимости системного обобщения данных в бухгалтерском учете приводит к ошибочным решениям на всех уровнях управления – микро уровне организаций, мезо уровне государственной региональной власти, и макро уровне управления государством.

Несмотря на вывод о значимости бухгалтерской информации для управления в Российской Федерации нередко этот факт не принимает-

ся во внимание. В результате данные финансовой (бухгалтерской) отчетности не используются в полной мере для управления.

На микро уровне для массы мелких и средних организаций, индивидуальных предпринимателей бухгалтерский учет рассматривается как обременительная нагрузка.

На мезо уровне, планируя программы развития экономики регионов, используют множество данных, собирая их на разных источников, но не обращаются к базам данных финансовой отчетности, доступных в межведомственных взаимоотношениях.

На макро уровне национального регулирования экономики бухгалтерский учет вообще не рассматривается как основа для макроэкономических обобщений.

Примером противоположного отношения к бухгалтерскому учету может служить политика США.

Развал СССР открыл новые возможности для выхода в регионы, которые не были традиционными для бизнеса многих стран. В частности, бывшие среднеазиатские республики были включены в сферу интересов США по ряду экономических и геополитических причин. Одним из механизмов повышения своего влияния в регионе явилась перестройка системы бухгалтерского учета. Были проведены масштабные мероприятия по переучиванию специалистов в области бухгалтерского учета, обучение из международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Для этой цели были выделены средства из бюджета США. Проведение реформы проходило под руководством некоммерческой организации CARANA Corporation (США). Результатом явился разрушение единого информационного пространства, созданного для управления огромной плановой экономикой страны Советов, с одной стороны, и создание новой информационной платформы, позволяющей давать оценки получившим независимость странам.

Экономическая информация в современном постиндустриальном обществе - это реальный ресурс, эффективное использование которого позволяет получать экономические выгоды; актив, обладающий значительной ценностью; инструмент создания стратегического превосходства.

Несмотря на прошедшую интенсивную реформу в системе бухгалтерского учета в последние годы, значение публичной финансовой (бухгалтерской) отчетности на территории Российской Федерации в настоящее время остается недооцененным.

Среди основных причин такой ситуации, существующих в бизнес среде следует назвать:

- сложившуюся практику принятия управленческих экономических решений на интуитивной основе;
- опасения отчитывающихся организаций недобросовестных действий конкурентов;
- неподготовленность управленческого персонала в вопросах использования публичной экономической информации;

- социальная незрелость руководителей, экономящих на налогах;
- коррупционная составляющая в деятельности государственных контролирующих органов.

Государство, в лице государственных служащих, ориентированных преимущественно на показатели бюджетной сферы, не готово к использованию в управлении отчетности коммерческих структур. Для решения поставленных перед ними задач, во многих случаях, используется внесистемная информация.

Недооценка важности публичной отчетности юридических лиц приводит к не правильным оценкам и ошибочным управленческим решениям.

Недоверие к публичной отчетности российских организаций со стороны зарубежных пользователей снижает инвестиционный потенциал, затрудняет процесс налаживания взаимовыгодного сотрудничества.

Если на государственном уровне, при расчете номинального валового внутреннего продукта (ВВП), Госкомстат РФ проводит расчеты по его дооценке на величину неформальной экономики, законной деятельности, масштаб которой преуменьшается или скрывается, то на уровне организаций такие оценки отсутствуют.

Например, ВВП Российской Федерации, стоимость всех конечных товаров, работ и услуг, созданных в государстве, выраженная в текущих рыночных ценах, в 2013 году составил 66 755,3 млрд. руб.⁶ Одновременно, по оценкам Госкомстата РФ, неформальная экономика в стране в 2011 г. составляла 16% от ВВП. В абсолютной сумме это 10680,85 млрд. руб. Следовательно, именно на эту сумму искажена отчетность коммерческих структур по показателю выручка. Отсюда можно сделать вывод о том, что существенная часть принятых управленческих решений ошибочна, поскольку в их основе искаженная информация финансовой (бухгалтерской) отчетности. В эту группу входят решения, основанные на показателях, порядок расчета которых использует значение «выручка», в их числе как минимум все показатели деловой активности: фондоотдача, коэффициенты оборачиваемости активов и дебиторской задолженности, собственного капитала; рентабельность продаж и чистая рентабельность.

Изменение существующей ситуации – это взаимная ответственность бизнеса и государства.

Вкладом бизнеса в исправление ситуации может стать переоценка собственной ответственности перед партнерами, кредитными и другими финансовыми организациями, обществом и государством.

Государственными мерами, направленными на ее изменение, могут стать:

⁶ [↑ http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/tu/statistics/accounts/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/tu/statistics/accounts/#) Федеральная служба государственной статистики

- проведение активной работы по повышению доверия к информации публичной отчетности;
- создание максимально благоприятных условий ведения бизнеса, исключающих как нездоровую конкуренцию, так и коррупционные проявления;
- усиление мер административной ответственности за полноту отражения экономической информации в отчетности.

В результате таких изменений роль публичной финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций, как инструмента эффективного взаимодействия государства и бизнеса, может существенно возрасти.

Кроме того, информацию бухгалтерского учета следует рассматривать как векторную величину, обладающую не только конкретными численными значениями, но и направленным воздействием.

Бухгалтерская информация в управленческом цикле, также как векторные величины в точных науках, оказывает воздействие на принятие управленческих решений экономического характера. Приложение этого вектора является причиной и мерой изменения скорости и интенсивности экономического развития, возникновения «деформаций» в экономической системе.

Численное значение бухгалтерского вектора следует рассчитывать на основе информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета, и обобщаемой в статьях бухгалтерской отчетности самостоятельных хозяйствующих субъектов. Отраслевая сумма векторов позволяет оценивать состояние каждой из них, а их обобщенная величина - состояние экономики страны в целом.

Направленность вектора, определяется тем воздействием, которое оказывает информация бухгалтерского учета на принятие управленческих решений на разных уровнях управления от межгосударственного до локального уровня хозяйствующего субъекта.

На уровне самостоятельных экономических субъектов в замкнутом цикле управления бухгалтерская информация используется для формирования ряда показателей, включая классические и общеизвестные - такие как финансовый результат деятельности, величина активов, обязательств и капитала. Данные показатели применяются не только для внутренних целей оперативного, тактического и стратегического управления деятельностью, но при внешних оценках этих результатов заинтересованными пользователями. Следует отметить, что в число заинтересованных потребителей бухгалтерской информации входят как законопослушные участники рынка, такие как государственные органы, инвесторы и кредиторы; так и структуры, действующие за рамками закона. Например, при принятии решений о рейдерских захватах.

Являясь универсальными, эти показатели составляют основу формирования всех значимых экономических теорий, начиная с меркантилизма и заканчивая неоклассическими и современными экономическими теориями. Важным является осознание того, что их выводы построены на основе ана-

лиза фактических данных, обобщенных в системе бухгалтерской информации.

Передаваемая на макроуровень, информация бухгалтерского учета, в форме синтезированных показателей бухгалтерской отчетности обладает синергическим эффектом. Суммирующий эффект взаимодействия показателей бухгалтерской отчетности, характеризуется тем, что их действие существенно превосходит эффект каждого отдельного компонента в виде их простой суммы.

Применение ошибочной методологии при формировании бухгалтерской информации, любы допущенные неточности, не позволяющие дать объективную оценку экономических явлений; ее искажения, не идентифицированные на момент принятия управленческих решений, приводят к драматическим последствиям для экономических систем любого уровня, их дестабилизации. Это и банкротства организаций, и экономические кризисы национальных экономик.

Это позволяет сделать вывод о том, что результаты отклонений и ошибок в системе бухгалтерской информации следует рассматривать как угрозу экономической безопасности.

Применение векторного подхода к оценке бухгалтерской информации может стать эффективным инструментом повышения качества принимаемых управленческих решений на каждой ступени горизонтальной и вертикальной управленческой иерархии, начиная от уровня отдельных экономических субъектов в рамках национальных экономик и заканчивая международным сообществом.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

АЛИЕВА П.З.

4к. «БУАиА»

Научный руководитель:

АЛИБЕКОВ Ш.И.

КФ СПбГЭУ

Деятельность любого хозяйствующего субъекта определяется конечным финансовым показателем. Финансовым результатом деятельности организации является прибыль, которая обеспечивает потребности самого предприятия и государства в целом, или убыток. Данные о финансовом результате необходимы и для двух других важнейших подсистем учета: управленческого и налогового. Обе эти системы используют информацию о финансовом результате деятельности предприятия: первая – для контроля и анализа деятельности предприятия, принятия оперативных управленческих решений; вторая – для контроля и оценки уплаченных сумм налогов и налогооблагаемой базы. В настоящее время при переходе предприятий с российских стандартов бухгалтерского учета на международ-

ные, актуальной является проблема правильности отражения предприятиями финансовых результатов своей деятельности, а также проблема организации контроля за достоверностью и законностью совершаемых операций, в том числе по распределению и использованию прибыли.

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия формируется из двух его слагаемых, основным из которых является результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других предприятий. Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата (финансового результата от продаж), образует прочий финансовый результат, включающий в себя операционные и внереализационные доходы и расходы. Если за отчетный период предприятие получило прибыль от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация получит убыток от продаж, то ее общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы.

В финансовой отчетности о финансовых результатах доходы могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в тех случаях, когда это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета или если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации. Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, товарно – материальных ценностей и других соответствующих счетов. Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой или хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Следует иметь в виду, что записи по счетам 90 и 91 осуществляются накопительным путем с начала отчетного года так, чтобы обеспечить формирование необходимой информации для составления отчета о финансовых результатах. Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли и убытка ежемесячно списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки»: сальдо в виде прибыли – на кредит счета 99 с дебета счета 91, сальдо в виде убытков – на дебет счета 99 с кредита счета 91.

Несоответствие бухгалтерской и экономической прибыли выражается в том, что первая не отражает экономического содержания прибыли, а следовательно, реальный результат деятельности организации за отчетный период. Экономический характер прибыли раскрывает то, что будет получено в будущем. Бухгалтерский, или учетный метод измерения конечных результатов основывается на исчислении финансовых результатов по учетным документам. По мнению Н.В. Липчиу, "действующая на данный момент бухгалтерская отчетность не позволяет получить объективную оценку деятельности организаций, поскольку является в некоторой степени выражением субъективного мнения экономистов, ее формирующих, которое проявляется в выборе того или иного варианта учетной политики. Несоответствие бухгалтерского и налогового учета еще более усложняет формирование прибыли. Имеются серьезные различия в определении доходов, расходов и прибыли".

Информация о видах доходов, оказывающих влияние на формирование чистой прибыли предприятия является достаточно важной для пользователей отчетности, при том, что в настоящее время она практически недоступна. Все вышесказанное объективно обуславливает необходимость пристального научно-практического изучения алгоритма формирования финансовых результатов деятельности и их отражения во внешней бухгалтерской отчетности организации. По окончании отчетного периода на счете 99 собираются финансовые результаты от основной деятельности, сальдо прочих доходов или расходов и чрезвычайные доходы и расходы в случае их возникновения. Затем выявляется предварительное сальдо счета 99, которое, в зависимости от стороны счета, в специальной литературе называют бухгалтерской прибылью или бухгалтерским убытком. Обратите внимание: при выведении этого сальдо учитываются чрезвычайные доходы и расходы. В финансовых результатах" бухгалтерской отчетности этот показатель называется "Прибыль/убыток до налогообложения". После этого бухгалтер в регистре налогового учета формирует налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

В текущей бухгалтерской отчетности финансовый результат определяется как остаток по счету 99 «Прибыли и убытки». В годовой бухгалтерской отчетности этот показатель отражается после производимой в декабре реформации баланса по данным об остатке по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года», при этом соответствующий остаток на счете 99 в виде прибыли или убытка переносится на счет 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Нераспределенная прибыль относится на кредит субсчета 84-1, а непокрытый убыток – на дебет этого же субсчета. [7]

Действующие формы внешней отчетности, в т.ч. и предназначенные для отражения финансовых результатов деятельности компаний, в настоящее время определены Приказом Минфина. Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете

формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Информация о финансовых результатах деятельности организации требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые, вероятно, будет контролировать организация в будущем при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов при обосновании эффективности, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы. Информация о финансовых результатах деятельности организации обеспечивается главным образом отчетом о прибылях и убытках.

В заключении хотелось бы добавить, что целью предпринимательской деятельности является получение прибыли. Прибыль обеспечивает предприятию возможность самофинансирования, удовлетворения материальных и социальных потребностей собственника капитала и работников предприятия, на основе налога на прибыль обеспечивается формирования бюджетных доходов. Поэтому данный показатель является характеризующим конечный результат деятельности предприятия.

Список использованной литературы:

1. Теория экономического анализа: Учебно-методический комплекс / Под ред. проф. Н.П. Любушкина 2012.
2. Липчиу Н.В., Шевченко Ю.С. Проблемы формирования конечных финансовых результатов деятельности организаций // Экономический анализ. Теория и практика, 2007, № 7.
3. Финансы предприятий (организаций): Учеб. пособие / Под ред. проф. Н.В. Липчиу. 3-е изд., перераб. и доп. Краснодар: ЮИМ, 2010г.
4. Положения по бухгалтерскому учету
5. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М,
6. Широбоков, В. Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК/В. Г. Широбоков. – 2013.;
7. Интернет-ресурс (<http://buhuchet-info.ru/ot-sozdaniya-predpriyatiya-do-likvidatsii/351-uchet-finansovih-rezulatov-.html>) Учет финансовых результатов

ИСТОРИЧЕСКИЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОТЕЧЕСТВЕННЫХ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

ПОЗДНЯКОВА М.Б.
магистрант кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО РГЭУ (РИНХ)

Стремительные изменения, происходящие в отечественной экономике уже долгие годы, оказывают серьезное воздействие на стиль управления

экономикой современных предприятий, вызывая появление и развитие новых видов учета, не свойственных ранее российской экономике. Наиболее известным «новым» видом учета, несомненно, является управленческий учет.

В отличие от зарубежных стран с их развитой структурой и рыночной экономикой, имеющих богатый опыт и устоявшиеся традиции в области управленческого учета, к понятию «управленческий учет» Россия пришла только лишь в середине 90-х гг. прошлого столетия.

Обладая несомненными достоинствами, управленческий учет в своей практике используют лишь ограниченное число российских коммерческих организаций, в основном это крупные корпорации и компании, имеющие широко разветвленную структуру и большой ассортимент выпускаемой продукции, оказываемых услуг и выполняемых работ. Большая часть предприятий среднего и малого бизнеса, практически не используют в своей работе управленческий учет. Современные российские ученые, пытаясь найти причины этой ситуации, постоянно обращаются к историческому материалу для научного исследования, осмысления и структуризации этапов развития управленческого учета. Основная цель этих исследований состоит в выявлении и своевременном решении методологических и практических проблем внедрения управленческого учета в деятельность отечественных коммерческих организаций. Таким образом, проблема становления и развития управленческого учета является одной из самых дискуссионных в экономической теории и практике управления.

Теоретической основой нашего исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского и управленческого учета, аудита и экономического анализа.

Исследования в области управленческого учета таких зарубежных авторов, как Р. Вандер Вил, А. Дайле, К. Друри, Р. Купер, Э. Майер, Д. Нортон, Дж. Фостер, Д. Хан, Р. Энтони и т.д., помогли раскрыть возможности бухгалтерской науки в сфере управления и выделить управленческий учет в самостоятельное направление.

Не менее значимы труды отечественных авторов – Вахрушиной М.А., Врублевского Н.Д., Кавериной О.Д., Ивашкевич В.Б., Шароватовой Е.А. и др., позволивших направить профессиональное стремление к познанию многогранного инструментария бухгалтерского учета, к решению проблем совершенствования учета, что дало возможность во многом понять экономическую сущность категорий управленческого учета и определиться в предметах научных дискуссий.

Многие ученые, исследуя исторические эпохи, пытаются выявить основные предпосылки и условия формирования управленческого учета. В ходе анализа, изучив и систематизировав научно-исследовательскую информацию, мы предлагаем свое видение эволюции управленческого учета и перспективы его развития.

В ходе глубоко проведенного анализа было выявлено наличие двух подходов к периодизации этапов возникновения и развития управленческого учета:

I подход предполагает, что истоки зарождения управленческого учета относятся к древности. Эта точка зрения просматривается в научных работах Аверина О.И., Безрукова Н.В., Колесникова С.И., Струкова С.А., Чумаченко П.Г., Фарненкова Н.А., Чая В.Т., Чупахина Н.И. и т.д. [1,7].

II подход предполагает четкое признание того факта, что управленческий учет как наука и вид деятельности сформировались исключительно в середине XX века. Эту точку зрения раскрывают в своих работах такие ученые как Вахрушина М.А., Вахрушева О.Б., Гордеева Е.И., Каверина О.Д., Ивашкевич В.Б., Сидорова М.И., Хоружая Л.И., Ткач В.И. и т.д.[3,4,5].

Рассмотрев I подход, раскрываемый в научных статьях, монографиях и учебной литературе, хотелось бы отметить, что вышеперечисленные авторы утверждают, что «предпосылки возникновения концепции управленческого учета отмечались еще в Древнем мире во время зарождения производственного учета, являющегося предтечей управленческого».

Столь глубокое погружение в историю учета, при анализе данной проблемы со стороны нашего взгляда, свидетельствует о некоторой неопределенности темы исследования, так как при отсутствии производства производственный учет зародиться не мог бы. По мнению данной группы авторов, понятие управленческого учета оказалось практически идентичным понятию значения учета для целей управления. На наш взгляд, эта точка зрения недостаточно аргументирована. Из вышеизложенного напрашивается следующий вывод: исторические предпосылки возникновения управленческого учета (его отдельных элементов) действительно формировались в течение длительного периода времени, а отдельные приемы и методы управленческого учета были разработаны учеными-экономистами еще в XIX веке. Но этот факт вряд ли дает основание считать, что управленческий учет зародился «до нашей эры».

Рассмотрев II подход к периодизации возникновения управленческого учета, выделенный нами в научных работах современных российских авторов, хочется отметить, что они в своих исследованиях вышли далеко за пределы общетеоретических основ бухгалтерского учета, расширив границы учетной науки своими профессиональными достижениями, изложенными в своих многочисленных научных трудах. Это позволило понять общность теоретических основ бухгалтерского и управленческого учета, необходимость взаимосвязи последнего со смежными науками и использовать полученный опыт для познания и совершенствования управленческого учета в деятельности российских коммерческих организаций.

С данной категорией авторов наши точки зрения совпадают полностью. Мы считаем возможным говорить о возникновении системы управленческого учета, как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета, применительно к XX веку. По результатам проведенного нами исследова-

ния можно сделать вывод, что основой создания управленческого учета как отдельной системы является тот факт, что в начале 50-х гг. прошлого столетия произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета в странах с рыночной экономикой. Эти изменения были связаны с тем, что традиционный бухгалтерский учет не давал необходимую информацию для прогноза хозяйственной деятельности и принятия менеджерами эффективных управленческих решений, что особенно актуально в условиях рыночных отношений [6].

Определение перспектив развития управленческого учета на современном этапе реформирования российской экономики невозможно без выявления исторических традиций и особенностей, сложившихся в процессе формирования управленческого учета, как науки, ориентированной на комплексный подход к системе управлением предприятием.

Список литературы:

1. Аверина, О.И., Безруков, Н.В. Управленческий учет: этапы становления, современное состояние и направления развития. //Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 39.
2. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет: исторический аспект развития. // Бухгалтерский учет, анализ, аудит, налогообложение и статистика: история развития от древнейших цивилизаций до наших дней Ч. 1: материалы I международной научно-практической конференции, 21-22 сент. 2012 г. – С. 87-95.
3. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие/ сост. О.Б. Вахрушева. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2013.
4. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ: объекты, методы, задачи // Современный бухучет. – 2004. - № 11.
5. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М: Финансы и статистика, 2003.
6. Хахонова Н. Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета //Учет и статистика. -2015. - № 1 (37). - С. 27-35.
7. Чая, В.Т., Чупакина, Н.И., Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Все для бухгалтера. – 2007. - № 23.

ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА НА ТЕЛЕВИДЕНИИ И ЛИТЕРАТУРЕ

РОМАНОВСКАЯ Е.В.

магистрант по напр. «Экономика», гр. 711 М/Э

Научный руководитель:

Доктор экономических наук, профессор

КУЗНЕЦОВ В.П.

ННГУ им. Н.И. Лобачевского

Рассмотрим роль бухгалтера в отечественных и зарубежных фильмах. В первую очередь вспоминается Шура из фильма «Служебный роман», а также Александра Ивановича Корейко из «Золотого теленка». Хотя свое бухгалтерское предназначение даже сама Шура вспоминает с трудом («Шура, если память мне не изменяет, вы числитесь в бухгалтерии?» – «По-моему, да». – «Вы это хорошо помните?» – «Да, по-моему»). А Корейко, строго говоря, бухгалтером не являлся. Он был сотрудником финансово-счетного отдела «Геркулеса». А вот непосредственно бухгалтером в этой славной организации трудился сбежавший от проверки в сумасшедший дом Берлага.

Упоминается бухгалтер в знаменательной отечественной книге. Василий Степанович Ласточкин, бухгалтер варягов из романа «Мастер и Маргарита», был задержан с поличным. Но в портфеле у него неожиданно оказались «пачки канадских долларов, английских фунтов, голландских гульденов, латвийских лат, эстонских крон...». За что Василий Степанович был арестован.

Много примеров действующих лиц бухгалтеров из художественной литературы можно увидеть в книге отечественного теоретика и историка бухгалтерского учета Ярослава Вячеславовича Соколова, которая называется «Образ бухгалтера в литературе и кино». В частности, он отмечает положительную оценку бухгалтерской профессии в произведениях нобелевского лауреата по литературе Джона Голсуорси: «Если Сомс комунибудь верил, так это бухгалтерам. Сэндис и Дживон – неподкупные люди» («Сага о Форсайтах»).

Другой известный британский писатель Грэм Грин в своем романе «Суть дела» выводит в качестве персонажа агента разведки, работающего под прикрытием «бухгалтер Объединенной Африканской Компании» в период второй мировой войны. По замыслу бухгалтер – одна из наименее привлекающих к себе внимание профессий. Впрочем, конспирации разведчика в романе это не помогло – уже через пару дней все вокруг знали, что он агент.

Наверно, самый известный бухгалтер из советского кино – это персонаж Анатолия Папанова в фильме «Белорусский вокзал». Проблема конфликта главбуха пенсионного возраста и молодого энергичного руководителя подчеркивает необходимый консерватизм профессии бухгалтера. Бухгалтер, не визирующий важные документы, если они не соот-

ветствуют инструкциям тридцатилетней давности, получает упреки в «излишнем педантизме» и «махровом бюрократизме». На что он справедливо возражает — раз вы молодые и у вас много сил, то и добейтесь отмены устаревших приказов, а пока они действуют, нарушать их нельзя.

В другом советском фильме «Уходя — уходи» главный герой, работающий в бухгалтерии, показан человеком слишком скромным и совершенно нерешительным. Из него «выводят веревки» и жена, и начальник. И только к концу фильма, расправившись с главным деревенским хулиганом, он обретает мужество и уверенно заявляет о своем индивидуальном «я».

В современных зарубежных фильмах сегодня, если и появляется бухгалтер, то, как правило, чтобы подчеркнуть обычность персонажа. Чаще мужчины. Очевидно, снимая кино режиссеры считают, что такая работа героя картины должна быть скучной и рутинной. Поэтому бухгалтер становится объектом для насмешек, как во французской комедии «Хамелеон» или в итальянском цикле фильмов о бухгалтере Фантоцци.

Такой бухгалтер годится и на роль идеальной жертвы, как герой Эвана МакГрегора в фильме «Список контактов». Он ведет однообразную жизнь, пока не становится мишенью для мошенников.

Еще один довольно распространенный тип персонажа в западных фильмах — бухгалтер мафии. За ним гоняется герой Де Ниро в фильме «Успеть до полуночи». Такого рода бухгалтер разрабатывает финансовые схемы для русского олигарха Омовича в фильме Гая Риччи «Рок-н-рольщик». Должность «бухгалтер мафии» можно встретить в фильмах «Заложник».

Может сложиться впечатление, что и в литературе и на телевидении не ценят бухгалтерский труд. Однако в большинстве перечисленных фильмов в конце концов бухгалтеры выходят победителями из трудных ситуаций. Они «обводят вокруг пальца» жестоких преступников. Смешному бухгалтеру удается добиться любви знаменитой красавицы, о которой грезит вся Америка («Правила съема: метод Хитча»).

Таким образом, профессия бухгалтера — очень важна и востребована, без них не обходится ни одна организация, а работники бухгалтерии аккуратны, ответственны, усидчивы и терпеливы.

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

РУБИНЧИК И.А.

*аспирантка кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»
г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация*

В процессе производства потребляется большое количество разнообразных видов сырья и материалов. Основную роль в их сохранности играют бухгалтерский учет и внутренний контроль материально-производственных запасов на всех этапах их движения (приобретение, поступление, хранение, отпуск в производство, использование в производстве и на другие цели). Учет материальных ресурсов должен обеспечивать контроль за своевременностью снабжения, нормами складских запасов, выявить неучтенные материалы, следить за правильностью использования ресурсов, вовремя представлять необходимую информацию для целей управления.

В этой связи совершенствование учета материально-производственных запасов, повышение его оперативности является насущной необходимостью. Практически все процессы хозяйственной деятельности осуществляются благодаря движению материально-производственных запасов. Их недостаток на любой стадии кругооборота ведет к нарушению непрерывности и ритмичности производства и обращения. В то же время излишки материально-производственных запасов снижают эффективность производства, создают напряженность в снабжении. Учитываемые по себестоимости запасы являются жизненной силой предприятия, источником будущих доходов и потенциальной прибыли. Их задача - превратиться в денежные средства и средства в расчетах, принести прибыль, тем самым, обеспечивая процесс воспроизведения.

Исходя из вышесказанного, от эффективности управления материально-производственными запасами (объемом, структурой, скоростью оборота и т.п.) непосредственно зависит судьба организации, их финансовое положение. В этой связи внутреннему контролю принадлежит ведущая роль в обеспечении сохранности, рационального и экономного использования всех видов материально-производственных запасов. Намеренное или случайное искажение количества или оценки данных по запасам, незавершенному производству мгновенно оказывается как на финансовых результатах (поскольку оказывает влияние на определение себестоимости проданной продукции), так и на балансе в целом. Кроме того, отсутствие объективной информации о количестве, состоянии и стоимостной оценке запасов негативно отражается на финансовом состоянии организации, поскольку, во-первых, администрация экономического субъекта не имеет возможности адекватно планировать его деятельность; во-вторых, иска-

жаются показатели финансового состояния организации, и внешние пользователи отчетности, не могут объективно судить о рентабельности и платежеспособности хозяйства; в-третьих, происходит искажение сумм налогов, что может привести к наложению штрафных санкций и ухудшить финансовое положение организации.

Должностные лица производственных предприятий должны соблюдать основные принципы и выполнять требования по организации внутреннего контроля и выполнению процедур контроля. Разработка методик и процедур внутреннего контроля осуществляется на базе основных правил – принципов функционирования внутреннего контроля. Базовые принципы и требования, предъявляемые к контролю хозяйственных операций, формируются в нормативных актах, регулирующих различные виды деятельности. Экономические субъекты создают внутренние регламенты, в которых базовые принципы и требования дополняются исходя из особенностей их финансово-хозяйственной деятельности.

В Российской Федерации принципы внутреннего контроля изложены в нормативных актах по аудиту; в нормативных актах, регламентирующих осуществление функций контроля в банковской сфере; в нормативных актах, устанавливающих правила государственного финансового контроля. В приказе Казначейства России от 16.10.2014 г. № 240 «Об утверждении Положения о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе» декларированы следующие принципы внутреннего контроля: законность, объективность, эффективность, независимость, профессиональная компетентность, системность, ответственность, стандартизация. Для соблюдения принципа законности необходимо соблюдать положения нормативных актов Российской Федерации [1]. Объективность обеспечивается документальным подтверждением доказательств выявленных нарушений и применением достоверных методов исследования. Эффективность внутреннего контроля обеспечивается при минимизации расхода ресурсов для достижения целей, поставленных перед субъектами контроля. Субъекты контроля могут зависеть только от вышестоящих должностных лиц, другие лица не должны влиять на проведение контрольных процедур и формулировку выводов по результатам контроля. Профессиональная компетентность достигается при высоком уровне профессионализма лиц, осуществляющих контрольный функции; при постоянном повышении квалификации специалистов отдела внутреннего контроля; при применении передовым способов и методов контроля. Для соблюдения принципа системности следует проводить проверку всех направлений деятельности и всех подразделений объекта контроля. Субъекты контроля должны нести ответственность за ненадлежащее исполнение своих функций. Стандартизация процедур внутреннего контроля позволит использовать их при проведении каждой проверки и контролировать качество поведения проверки.

Б.Н. Соколов рассматривает семь принципов формирования системы внутреннего контроля: ответственности, сбалансированности, своевременного сообщения о выявленных существенных отклонениях, соответствия

контролирующей и контролируемой систем, постоянства, комплексности, распределения обязанностей [5]. Каждое лицо, выполняющее функции контроля, должно нести ответственность за действие или бездействие, которое привело к возникновению злоупотреблений, хищений, мошеннических действий (принцип ответственности). Контрольные функции ответственных лиц должны обеспечиваться соответствующими методиками и средствами контроля (принцип сбалансированности). При выявлении отклонений, свидетельствующих о возможных нарушениях на контролируемом объекте, субъектам контроля необходимо незамедлительно сообщать данную информацию лицам, ответственным за принятие корректирующих решений (принцип своевременного сообщения). Структура и функции системы внутреннего контроля должны соответствовать степени сложности экономического субъекта (принцип соответствия контролирующей и контролируемой систем). Работа службы внутреннего контроля должны быть непрерывной (принцип постоянства). Все бизнес-процессы экономического субъекта должны подвергаться контролю в зависимости от уровня риска и существенности (принцип комплексности). До каждого субъекта контроля должны доводиться функциональные обязанности, объекты контроля должны закрепляться за определенными ответственными лицами (принцип распределения обязанностей).

Исходя из анализа ошибок процедур контроля, Р.В. Макеев предлагает применять принципы внутреннего контроля, соблюдение которых позволит построить эффективную систему внутреннего контроля. К принципам, разработанным на основе анализа ошибок, Р.В. Макеев относит: принцип двух потоков, принцип разделения исполнения и контроля, принцип регламентации [2]. Соблюдение принципа двух потоков позволяет осуществлять доставку информации от низших уровней управления к высшим уровням с помощью двух различных путей перемещения информации. Одно из направлений доставки информации предусматривает перемещение информации по цепочке подчинения персонала: от низшего звена управления, к среднему звену управления, и далее к высшему звену управления. Недостатком этого пути передачи информации является возможность искажения информации и несвоевременное предоставление информации лицам, которые принимают решения по корректирующим действиям. Второй путь передачи информации предусматривает использование подразделения внутреннего контроля в качестве передатчика информации. При применении данного способа коммуникации исключаются промежуточные звенья передачи информации; данные, свидетельствующие о необходимости корректировки управленческих решений, доставляются точно и в короткие сроки.

Постановка системы внутреннего контроля должна осуществляться на основе риск-ориентированного подхода. Под риском понимается событие, которое может произойти в будущем с определенной вероятностью и может нанести ущерб экономическому субъекту. Контрольные процедуры выстраиваются под определенные риски. Поэтому риски должны отслежи-

ваться, анализироваться на предмет вероятности возникновения и последствий воздействия. Процесс анализа и оценки рисков хозяйственной деятельности может документироваться с помощью диаграмм рисков, матриц рисков, карт рисков.

Контрольные процедуры представляют собой действия руководства экономического субъекта, направленные на уменьшение негативных результатов воздействия рисков. К процедурами контроля относятся: санкционирование фактов хозяйственной жизни; установка, разграничение и ротация обязанностей должностных лиц экономического субъекта; контроль доступа в информационные системы; контроль сохранности активов; и другие процедуры.

Информация, касающаяся рисков хозяйственной деятельности, процедур контроля, должна своевременно доводиться до персонала производственного предприятия. Распространение информации осуществляется с помощью коммуникаций между сотрудниками экономического субъекта.

Оценка адекватности и применимости внутреннего контроля должна проводиться непрерывно с целью определения его эффективности, результативности и необходимости изменения. Мониторинг системы внутреннего контроля может проводиться специалистами отдельного подразделения производственной организации - внутренними аудиторами.

Требования к методике контроля подразумевают разработку контрольных процедур на основе оценки рисков и формирование направлений контрольных процедур с учетом уровня существенности. В требованиях к процедурам контроля можно выделить следующие направления: приоритет предварительного контроля; использование информации об отклонениях, полученной по результатам предыдущих проверок; разработка контрольных процедур по предотвращению несанкционированного доступа к активам и информации; разработка процедур по контролю полноты и точности первичных документов.

Таким образом, основные принципы и требования к внутреннему контролю установлены в международных и российских нормативных актах. Для эффективного функционирования внутреннего контроля в рамках экономических субъектов необходимо транслировать основные принципы и требования во внутренние регламенты организаций. Дополнение, расширение принципов и требований внутреннего контроля позволит учесть особенности деятельности экономических субъектов.

Библиографический список

1. Приказ Казначейства России от 16.10.2014 г. № 240 «Об утверждении Положения о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе» // URL: <http://www>.

2. Макеев Р.В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса / Макеев Р.В. – Москва: Вершина, 2008. – 296 с.

3. Мельник М.В., Пантелейев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

4. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник / В.В. Пугачев. – М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с.

5. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Соколов Б.Н. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 442 с.

6. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 272 с.

7. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

СЕМИКИНА В.О.

магистрант кафедры бухгалтерского учета

ФГБОУ ВО РГЭУ (РИНХ)

научный руководитель: д.э.н., профессор

ХАХОНОВА Н.Н.

В условиях неопределенности положений многие российские организации зачастую не проводят регулярной оценки возможности взыскания конкретной дебиторской задолженности. Вследствие этого дебиторская задолженность отражается в бухгалтерской отчетности в полном объеме, что служит причиной отражения нереальных сумм задолженности.

Расчет суммы резерва по сомнительным долгам осуществляется по каждой задолженности и каждому должнику отдельно путем умножения суммы сомнительной задолженности на соответствующий коэффициент вероятности оплаты. Данный коэффициент представляет собой наилучшую оценку менеджерами предприятия возможной величины счетов, которые не будут оплачены покупателями исходя из прошлого опыта отношений с дебиторами. Все контрагенты по уровню надежности могут быть объединены в 4 группы риска: надежные контрагенты, обычные контрагенты, ненадежные контрагенты и критические контрагенты. Результаты проведенного анализа отражаются во внутреннем отчете "Расчет суммы резерва по сомнительным долгам" [4].

Создание резерва отражается в учете следующей записью:

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы", Кредит 63

Существует мнение, что весь сформировавшийся к концу отчетного года остаток резерва нужно списать на доходы и одновременно в расходах отразить создание нового резерва. На наш взгляд, одновременное отражение прочих доходов и расходов в данном случае вряд ли логично как с точки зрения учетного процесса, так и с точки зрения отражения указанных оборотов в отчете о финансовых результатах.

Пункт 77 Положения предусматривает необходимость проведения инвентаризации дебиторской задолженности при списании возникающих нереальных к взысканию (безнадежных) долгов, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам [2]. Указанное формальное требование означает, что в каждом случае признания и списания безнадежных долгов нужно оформлять акты инвентаризации всей дебиторской задолженности. Заметим, что проведение инвентаризаций обязательно только перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также в других, не относящихся к рассматриваемой теме случаях.

В действительности признание отдельных долгов безнадежными происходит не на дату плановых инвентаризаций, а на любую дату в течение года. Составление акта инвентаризации с включением в него только позиций дебиторов, задолженность которых списывается (может быть одна позиция), вряд ли будет отвечать назначению инвентаризации (ее целью является подтверждение фактического наличия по определенной группе объектов учета).

Фактически на практике требование о проведении инвентаризации на даты списания долгов организациями либо игнорируется, либо акт инвентаризации формально, иногда по понуждению аудиторами, распечатывается с помощью компьютерной программы, что, на наш взгляд, не согласуется с требованиями приоритета содержания над формой и рациональности при ведении бухгалтерского учета, предъявляемыми ПБУ 1/2008 [5].

Рассмотрим порядок проведения инвентаризации формирования резерва под обесценение дебиторской задолженности (резерва по сомнительным долгам) согласно международной практике.

Согласно РСБУ инвентаризация – это проверка наличия и состояния материальных ценностей в натуре, денежных средств в кассе и на счетах компании, а также расчетов с дебиторами и кредиторами. В отличие от российских стандартов цель инвентаризации по МСФО – это выявление просроченной дебиторской задолженности для работы с сомнительными долгами и подтверждение балансовых данных на определенную дату. Она проводится для того, чтобы соблюсти принцип консервативности, не завышать активы компании и не ввести пользователей в заблуждение.

Инвентаризация проводится как выборочно, так и сплошным методом. Оптимальная схема инвентаризации для компаний, имеющих большое количество контрагентов, – это сверка расчетов со всеми крупнейшими контрагентами (такие контрагенты определяются по сальдо на конец и начало периода и по оборотам). В международной практике распространена инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности аудитора-

ми. При этом акты сверки на бланке организации за подписью ответственных лиц направляются дебиторам и кредиторам с указанием в качестве обратного адреса почтовых реквизитов аудиторской организации. Для целей аудита такая инвентаризация проводится обычно не чаще одного раза в год, но для целей учета компании может требоваться более частая инвентаризация расчетов.

В МСФО существует две основные формы актов сверки - положительная и отрицательная. В акте сверки отрицательной формы указываются сумма дебиторской или кредиторской задолженности компании на определенную дату, и просьба прислать обратно акт сверки только в случае несогласия контрагента с указанной суммой. При неполучении ответа задолженность считается подтвержденной. В акте сверки положительной формы содержится просьба выслать обратно акт сверки в любом случае. Сумма задолженности по данным компании может указываться, хотя в международной практике этого делать не рекомендуется, чтобы контрагент отразил в акте сумму задолженности в соответствии со своим учетом.

В России акты сверок в отрицательной форме не применяются, поскольку отсутствие ответа от контрагента в большинстве случаев не несет особого смысла и не означает подтверждения данных организаций.

В российском учете в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, применяется более строгий подход к формированию резервов. Их число ограничено тремя позициями:

1. Уставные резервы.
2. Резервы предстоящих расходов.
3. Оценочные резервы. Создаются организацией для уточнения и реальной оценки балансовых активов. К ним относятся резервы по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений и снижение стоимости материальных ценностей [2].

Согласно МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" начисление резервов (снижение стоимости в учете) по активам предусмотрено, если их справедливая стоимость становится ниже балансовой [5]. Применительно к дебиторской задолженности резерв должен начисляться, если от дебиторов ожидается поступление суммы меньше первоначальной задолженности.

МСФО 36 вводит термин "резерв под обесценение дебиторской задолженности". В НК РФ (ст. 266) есть похожий термин "резерв по сомнительным долгам". Согласно российскому законодательству создание резерва по сомнительным долгам компании является ее правом, а не обязанностью.

По правилам МСФО можно использовать два метода расчета поправки по сомнительным долгам:

1. метод определения процента от чистой реализации;
2. метод учета счетов по срокам оплаты.

В первом случае определяется средний процент сомнительных долгов. Для этого проводится ретроспективный анализ и вычисляется среднее соотношение неоплаченных сумм дебиторской задолженности к объему выручки за ряд лет. А сумма резерва по сомнительным долгам определяется умножением этого процента на сумму чистой выручки от продаж за отчетный период.

Суть второго метода заключается в ранжировании дебиторской задолженности (счетов к получению) по срокам оплаты. При этом выделяются следующие группы долговых требований:

- счета, срок оплаты которых не наступил;
- счета с просрочкой:
 - от 1 до 30 дней;
 - от 31 до 60 дней;
 - от 61 до 90 дней;
- счета с просрочкой более 90 дней.

По каждой группе сумма дебиторской задолженности умножается на процент ожидаемых сомнительных долгов, и исчисляется сумма резерва по каждой группе и по дебиторской задолженности в целом.

Второй метод, основанный на ранжировании задолженности по срокам возникновения, используется и в России при исчислении резерва в налоговом учете (ст. 266 НК РФ) [1]. О том, как сформировать резерв по сомнительным долгам в бухучете, написано в пункте 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Но ничего о сроках задолженности там не сказано. Кроме того, в отличие от МСФО, величина резерва определяется не по каждой группе, а отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности погашения долга.

В заключение подчеркнем, что необходимость достоверного отражения дебиторской задолженности в финансовой отчетности организаций является актуальной проблемой. Это связано с тем, что для оценки финансового состояния организации используется категория быстроликвидных активов. А одним из наиболее важных объектов бухгалтерской отчетности, составляющей данную категорию, является дебиторская задолженность.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс" [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".

2. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс" [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".

3. Беланов И. Резерв по сомнительным долгам: проблемы использования // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2014. № 9. С. 43 - 50.

4. Куликова Л.И., Яхин И.И. Резерв делькредере как фактор снижения финансовых рисков организации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 29. С. 19 - 28.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" (ред. от 26.08.2015) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

6. Толщин Г.С. О бухгалтерском и налоговом учете резерва по сомнительным долгам // Бухгалтерский учет. 2015. № 5. С. 100 - 106.

ВЛИЯНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ НА СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

СОКОЛОВ В.Я.

Доктор экономических наук, профессор СПбГЭУ

Профессиональное суждение бухгалтера представляет собой окончательное решение, приговор выносимый факту хозяйственной жизни, превращающий его в факт бухгалтерский, преподносимый как самому бухгалтеру, так и другим лицам, называемым обычно пользователями бухгалтерской информации. При этом он руководствуется определенными представлениями о фактах и априорными знаниями о них. К ним относятся прежде всего теория учета, правила учета, законодательство (нормы права), экономика. Два первых фактора определяются самим бухгалтером, имманентны ему, другие два носят внешний характер, ограничивают свободу бухгалтера в его суждениях.

Теория учета, в отличии от его правил, предопределяет все возможности, все мысленные способы учета в определенной системе. Исторически сложились четыре применяемые до сих пор учетные системы: простая камеральная (кассовый учет, учет поступления и отпуска денежных средств), двойная камеральная (бюджетный учет), простая патrimonальная (в малом бизнесе), двойная патrimonальная. В основе суждения бухгалтера оказываются учетные категории, которые он применяет к наблюдаемым фактам посредством группировки (по счетам или рубрикам), классификации (доходы и расходы или дебет и кредит) и измерения (оценка). Результатом является представление факта в виде отчетной единицы (балансовой статьи, сметной статьи или отчетного показателя). Сама теория не является неизменной. При сохранении предопределяющих систему констант (денежной оценки, системы счетов, учетных координат – дебета и кредита) она изменяется, появляются новые категории, а использование старых меняется. Так, например, роль принципа осторожности, господствовавшего

до начала XXI века в современной системе снижается, а юридический принцип имущественной обоснованности вытесняется ресурсной теорией, исторические оценки уступают место справедливой стоимости и т.д.

Правила учета служат применением теории на практике. Из всего многообразия теоретически возможных способов ведения учета они включают в себя те, которыми бухгалтер будут пользоваться. Механизм этого выбора зависит от законодательной системы. В странах общего права он как правило предопределен практикой и представляет собой обобщение принятых на практике приемов и действий. В странах кодифицированного права правила учета в существенно большой степени зависят от норм законодательства, образуют вместе с последним бухгалтерское право, а на долю традиции остаются только приемы, формы, термины. Чем выше степень регулирования хозяйственной деятельности, тем меньше степень свободы даже в ошибках. Примером служит советская практика: обязательное регулирование касалось не только правил учета, но и действий бухгалтера: кассовые операции, оформление доверенностей на получение материалов, а также не только формы документов, но формы счетоводства: дизайн (или как говорили ранее графление) регистров учета и порядок записи в них.

Нормы права. Если теория и практика учета - внутренние факторы, которыми руководствуется бухгалтер, вынося профессиональное суждение, то законодательство относится к внешним. Оно задает рамки для применения правил учета, нередко напрямую определяя их. Поскольку законодательство развивается вне связи с теорией учета, скорее наоборот, учетные теории используют в качестве основы юриспруденцию, но сами законодатели обычно с учетом не знакомы, его нормы нередко не могут быть выполнены бухгалтером. Ярким примером служит требование Закона о бухгалтерском учете, действовавшего с 1996 по 2011, согласно которому задача учета - «предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации...» [1], она противоречит опыту, самой техники учета, интересам пользователей и т.п. Любопытно, что это был первый в России за всю ее историю Закон об учете, до этого обходились без законодательного закрепления бухгалтерских норм, которое, как видно из примера, не помогло, скорее наоборот все запутало. Пример отрицательного воздействия данного закона на практику - многочисленные действия налоговой инспекции по отрицанию действительной силы многих документов и регистров, как не содержащих всех необходимых по закону реквизитов, тогда как в силу существа операций эти документы таких реквизитов не могли иметь: например, табели учета рабочего времени, широко применяемые для обоснования расчетов, не могут иметь денежного измерителя. И этот пример не единственный.

Экономика. Следующий внутренний фактор - факты хозяйственной жизни, их экономическое содержание, принятый порядок ведения хозяйства. Этот фактор не только воздействует на практику учета, но от него в существенной степени зависит и теория последнего. Не только правила учета меняются в связи с появлением новых способов ведения бизнеса, но

и их интерпретация экономистами влечет за собой изменение взглядов бухгалтеров, а значит и их решений. Так в настоящее время вытеснение институциональной теории количественной обуславливает направление изменений в учете, выражющееся в МСФО. За свою недолгую для учета (двойной записи более 500 лет) историю (с 1973 г.) теория, лежащая в их основе, и установленные ими правила изменились если не до неузнаваемости, то существенно; сменилось даже название – вместо стандарты бухгалтерского учета (IAS) стало стандарты финансовой отчетности (IFRS).

Влияние, которое факторы оказывают на профессиональное суждение, может быть более или менее сильным. И оно определяет в чьих, прежде всего интересах, ведется учет, а тем самым влияет на теорию и организацию последнего. Причем сила влияния разных факторов различается по эпохам и странам. Жак Ришар, остроумно заметив: «Скажи мне какой у тебя учет, и я тебе скажу какая у тебя экономическая система» [6], выделил 4 национальных [6] и 4 исторических модели учета [5]. Можно показать, что их различия объясняются преобладанием тех или иных факторов профессионального суждения.



Рис. 1. Факторы профессионального суждения в разных временах и странах.

Английская система отличается преобладающей ролью биржевого регулирования экономической жизни. Биржа – главный пользователь бух-

галтерской информации. Очевидно, что в такой системе, онтологической, наибольшее влияние на учет имеет экономика, сущностная сторона фактов хозяйственной жизни. Для нее характерна наименьшая степень регулирования – учет по принципам, а не по правилам.

Немецкая система предполагает первенствующую роль кредита в экономике и главными пользователями бухгалтерской информации выступают банки, основная цель которых защита собственных интересов, возврата кредитов в первую очередь, для этого учет должен поступиться достоверностью информации в пользу надежности. Влияние экономики т.о. полностью компенсируется влиянием права, ограничивающим свободу бухгалтера при вынесении профессиональных суждений. Четкое регулирование правил исчисления активов, пассивов и результатов позволяет считать эту систему аксиологической.

Французская система рассматривается [6] как макроэкономическая, в которой государство играет решающую роль в регулировании учета, но осуществляет это регулирования прежде всего через государственный сектор, затем через банки и корпорации, биржа не играет в этом процессе заметной роли. Главным пользователем бухгалтерской информации в такой системе становится государство в лице министерства экономики и финансов и промышленности, а ее задачей обеспечение возможности формирования макроэкономической информации. Такая особенность французского учета приводит к превалированию законодательства. При этом законодательство в существенной мере основывается на потребностях экономики, а теория учета на законодательстве. Выдающийся французский бухгалтер Пьер Гарнье (Pierre Garnier) даже назвал бухгалтерию алгеброй права [3], что позволяет считать данную систему гносеологической, а учет основанным на правилах.

В советской системе основным пользователем отчетности было государство. В этой системе приоритета не имели ни экономика, которая развивалась не по естественным законам, а была полностью дирижистской, и тем более не на праве, нормы которого только обслуживали, декорировали приказы государства. Правила учета для бухгалтера были важнее закона, которым бухгалтеры зачастую и не интересовались: приказ начальника значил больше. Советскую систему вряд ли стоит отождествлять только с СССР, она существует и в других странах со схожей политической структурой и традицией. Принципы русского учета [2] чрезвычайно похожи на советские правила и их связь нуждается в отдельном исследовании. Распространенная ошибка состоит в объявлении советского учета налоговым. Ничего подобного не было, не учет был основан на налогах, а налоги вытекали из учета, взымались на его основе: вместо налога на прибыль проводилось изъятие ее свободного остатка, определяемого именно по правилам бухгалтерского учета, а не по налоговым инструкциям. Неслучайно многие решения советской бухгалтерии необычны и красивы. Они ведь вытекают исключительно из теории учета и не связаны ни экономическими ни юридическими ограничениями.

Влияние факторов, определяющих профессиональное суждение, на исторически типы учетных систем, которые Ж. Ришар называет этапами, тем самым подчеркивая, что он верит в эволюцию, не столь однозначно, в нем как правило взаимодействие разных факторов более скомпенсировано, так как эти типы обладают средними характеристиками разных стран, следовательно, национальные особенности проявляются только через превалирование какого-либо из них в мировой экономике.

Становление индустриального общества, развитие капитализма, XIX век характеризуется преобладающим влиянием кредиторов как основных источников капитала для бурно развивающейся промышленности. Следовательно, система учета относится скорее к немецкому типу (в данном случае без национальной прикрепленности), в ней главным пользователем информации являются банки, а главным фактором – законодательство. XIX век начался кодексом Наполеона, продолжился серией законов о компаниях в Англии, среди которых наиболее известен Закон об акционерных обществах 1844г., и завершился Общегерманским торговым Уложением 1861г., и пришедшим ему на смену Торговым кодексом 1897г. В России процесс регламентации экономики протекал параллельно. В 1834г. Принят Закон о порядке ведения купцами торговых книг. В 1898г. вышло Положение о государственном промысловом налоге, определившее многие правила учета, например, начисление амортизации

Индустриальное общество, развитый капитализм, первая половина XX века характеризуется смещением фокуса профессионального суждения в сторону экономики, но через посредство теории и практики учета, что приводит к возникновению самостоятельного раздела права – бухгалтерского. Этот период характеризуется усилением роли государства в экономике, а в учете созданием Планов счетов, как основы регулирования учета в Германии (Шмаленбах (Eugen Schmalenbach, 1873 – 1955) , 1927), Франции (Дюмарше (Jean Dumarchey 1874-194), 1947), СССР (отраслевые – до войны и единый в 1955). Его основу составляют правила учета, в существенной степени опирающиеся на его теорию легализованные на уровне законодательства. Окончанием данного этапа был перенос регулирования с национального на международный уровень, и создание в 1973 Комитета по МСФО и системы IAS - International Accounting Standards

Постиндустриальное общество, финансовый капитализм, XXI век. Основным пользователем отчетности становится биржа и ее агенты в лице финансовых аналитиков. В результате главным фактором профессионального суждения становится экономика, суть фактов хозяйственной жизни. В учете этот период ознаменовался переменой фокуса МСФО с правил учета на правила отчетности, что нашло отражение в их названии: вместо IAS стало IFRS International Financial Reporting Standards. Считается, что нормы учета, принятые в этом периоде, т.е. IFRS основаны на принципах, а не на правилах.

Классификации систем учета по преобладающей роли в них различных факторов профессионального суждения представлены на рис. 1, кото-

рый наглядно показывает, что не только каждое профессиональное суждение или бухгалтерское решение, информация зависят от четырех рассмотренных факторов, но и тот порядок в котором бухгалтер эти факторы мыслит, т.е. его апперцепция, формирует систему бухгалтерского учета в определенном месте и в определенное историческое время.

Литература

1. Закон о бухгалтерском учете от 21.11.1996 № 129 – ФЗ
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней
М.:ЮНИТИ, 1996
3. Garnier Pierre La comptabilité, algèbre du droit, méthode d'observation des phénomènes économiques- Paris: Dunod en 1947
4. Richard Jacques Des normes comptables au profit des actionnaires, L'Express http://lexpansion.lexpress.fr/entreprises/jacques-richard-des-normes-comptables-au-profit-des-actionnaires_1366266.html
5. Richard Jacques, En finir avec les normes IFRS, Constructif, 2009, nov. N 24,
6. Richard Jacques, Vingt ans de normalisation comptable française en Europe: grandeur ou décadence ?, Comptabilité - Contrôle - Audit, 1999/3 Tome 5

РОЛЬ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ В ЭКОНОМИКЕ

НАВРУЗБЕКОВА З.Р.

Ст.преподаватель кафедры «ЭиБУ»

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

ТОВСУЛТАНОВА А.С.

4 курс БУАиА

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

Торговля представляет собой экономические отношения между покупателем и продавцом, связанные с обменом товаров или услуг. Торговля является одной из ведущих отраслей народного хозяйства и располагает большим объемом товарных запасов. Основными процессами в торговле являются приобретение, хранение и реализация товаров в дальнейшем. В основном различают оптовую и розничную торговлю:

-оптовая – представляет собой деятельность по продаже товаров или услуг в больших количествах тем, кто приобретает их для перепродаже или дальнейшего использования;

-розничная – представляет собой деятельность по продаже товаров или услуг в небольших количествах (штучно) тем, кто приобретает их для личного, семейного, домашнего использования т.е. конечному потребителю.

Оптовая торговля – это деятельность по продаже товаров промышленным, коммерческим, учрежденческим или профессиональным пользователям либо же другим оптовым или розничным торговцам. Организации, занимающиеся оптовой торговлей, специализируются на коммерческом посредничестве в установлении хозяйственных связей между производителями товаров и розничными торговыми организациями (или другими оптовыми покупателями), а также на закупке и продаже товаров со складов и оказании сопутствующих услуг.(1)

Организации, занимающиеся оптовой торговлей, во многом отличаются от розничных организаций, например:

-оптовики не уделяют должного внимания продвижению товаров, т.е для них не имеет столь важное значение атмосфера и местоположение их предприятий, поскольку они работают с предприятиями, а не с конечными пользователями продукта;

-в оптовой торговле, объем сделок значительно больше чем розничной, а их количество меньше;

-к регулированию оптовой и розничной торговли государство подходит по разному, что находит отражение в законодательстве и налогах.

Всех оптовиков можно разделить на четыре группы:

-оптовики-купцы – это самая большая группа торговцев, которые приобретают право собственности на все товары (50% общего оптового оборота), с которыми имеют дело;

-брокеры и агенты, они отличаются от оптовиков-купцов тем, что: во-первых они не берут на себя право собственности на товар, во-вторых выполняют лишь ограниченное число функций (10%);

-оптовые отделения и конторы производителей являются подразделениями производителей, занимающимися оптовой торговлей (36%);

-разные специализированные оптовики (4%).

Функции оптовой торговли рассматриваются на макро и микро уровне:

1) Функции оптовой торговли на макроуровне:

-интегрирующая – обеспечение взаимосвязей между партнерами-производителями, продавцами и покупателями - нахождение оптимальных каналов сбыта продукции;

-оценочная - определение уровня общественно необходимых затрат труда через ценообразование;

-организующая и регулирующая - обеспечение рационального построения и гармоничного функционированию экономической системы с помощью импульсов, стимулирующих структурные изменения.

2) Функции оптовой торговли на микроуровне:

-функция сглаживания цен;

-функция хранения;

-функция доработки - доведения товара до требуемого качества, фасовки и упаковки;

-функция кредитования своих клиентов, особенно мелких розничных предприятий и т.д.

Функции оптовой торговли можно подразделить также на два вида:

-традиционные –преобразование товаров, хранение, транспортировка, складирование, организация оптовой купли-продажи

-новые –которые возникают в результате развития рынка т.е. появление новых элементов[2].

Одной из важнейших функций оптовой торговли является организация оптовой купли-продажи, так как в результате общественного разделения труда она определилась в самостоятельную подотрасль торговли.

Таким образом, оптовые торговые фирмы призваны совершенствовать звенность товародвижения, развивать централизованную доставку и кольцевой завоз товаров. Их торговая деятельность характеризуется объемом, составом, ассортиментом и структурой товарооборота.

Оптовый товарооборот – является показателем, по которому оценивается деятельность торговых предприятий и организаций. Товарооборот оптовой торговли представляет собой выручку от реализации товаров, которые ранее приобрели на стороне, в целях перепродажи юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям для профессионального использования[1].

Главной задачей оптовой торговли является планомерное регулирование товарных предложений в соответствии со спросом. Оптовая торговля формирует свой ассортимент, ориентируясь на запросы различных продавцов. Чем лучше предприниматель в торговле учитывает в своем ассортименте положения покупателей, тем больше товаров он может продать, тем выше его коммерческий успех.

Список использованной литературы:

1. Бухгалтерский учет в торговле: учебно-практический курс/О.В. Медведева, О. Н. Попкова, З. Д. Чернышова; под ред. О. В. Медведевой. – Ростов н/Д: Феникс, 2009.- 604, (1) с. – (Высшее образование).

2. Организация оптовой торговли – <http://knowledg.allbest.ru>.

МОДЕЛИРОВАНИЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ПРИ ВНЕДРЕНИИ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

AХМАТГАЛИЕВА А.К.

ТюмГУ, фак. Экономики

маг. программа «Учет, анализ и аудит», 2 курс магистратуры

г. Тюмень

Науч. рук.

КОРЕНКОВА С.И.

В настоящее время бюджетирование является одним из ключевых звеньев контроля состояния предприятия, поскольку используется в качестве инструмента для достижения кратко- и среднесрочных целей компании. Система, позволяющая управлять бюджетами компаний, представляет собой бюджетную модель (бюджетная структура). Бюджетная модель должна опираться на единые иерархические справочники (статьи затрат, доходов, видов расчетов, номенклатур производимой продукции и т. д.). Это позволит структурировать информацию в разрезе подразделений и видов деятельности, консолидировать данные со стороны различных функциональных пользователей по уровням управления в единый формат. [1,с.2].

Следует отметить, что при разработке бюджетной модели важно учитывать отраслевую специфику предприятия и особенности ведения бизнеса в отрасли. Например, более простыми по взаимосвязям, расчетам и составу бюджетных форм, являются бюджетные модели торговых компаний и действующих предприятий в сфере услуг. Сложнее разработать бюджетные модели производственных компаний, особенно в случае непрерывности производства и значительной длительности производственного цикла (например, машиностроение, металлургия, нефтепереработка и т. д.). Стандартный набор бюджетов может быть использован только при разработке основных бюджетов компании (бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс). При подходе к формированию состава операционных, функциональных и вспомогательных бюджетов возможны варианты. [1,с.3].

По мнению К.В. Щиборща и авторов статьи «Организация процесса бюджетирования на предприятии», бюджетный процесс не ограничивается лишь стадией составления сводного бюджета и поэтому представляет собой замкнутый контур финансового управления, включающий три последовательных этапа (см. рис. 1):

- 1 этап – разработка и проект сводного бюджета;
- 2 этап - утверждение проекта бюджета и включение его в структуру научно обоснованного бизнес-плана организации;
- Зэтап - анализ исполнения бюджета по итогам текущего года. [2,с.84].



Рис. 1. Этапы бюджетного процесса предприятия

Постановка системы бюджетирования является достаточно сложным и трудоемким процессом, требующая тщательного изучения всех аспектов деятельности предприятия и применения специального инструментария. Как правило, проводить внедрение системы бюджетирования целесообразно последовательно. Сначала разработать методологию, затем выполнить комплекс организационных преобразований. И только потом внедрять автоматизированное решение, поддерживающее разработанную методологию и бюджетные бизнес-процессы.

Под бизнес-процессом обычно понимают совокупность различных видов деятельности, которые вместе взятые, создают результат (продукт, услугу), имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика. В качестве клиента может быть другой бизнес-процесс. [3, с.2]. В целом, выделяют две группы бизнес-процессов: основные бизнес-процессы предприятия, непосредственно связанные с производством и реализацией продук-

ции, и вспомогательные бизнес-процессы (бизнес-процессы формирования системы бюджетов предприятия).

Описание бизнес процессов можно проводить различными методами:

- Текстовый (описание каждого бизнес-процесса и связей между бизнес-процессами в обычном текстовом формате);
- Табличный (описание бизнес процессов с помощью таблиц),
- Графический.

Несмотря на полное и подробное описание предметной области, текстовый метод уступает другим представленным методам из-за высокой трудоемкости и слабой формализации. Табличный метод по сравнению с текстовым более компактный, однако ненаглядный. (см. таблицу 1)

Таблица 1 Пример табличного формата описания бизнес-процессов

№ п/п	Наименование функции	Исполнитель	Ресурсы		Процессы	
			Входящие	Исходящие	Входящие	Исходящие

Графический метод наиболее удобный, так как графическое представление бизнес-процессов воспринимается наиболее эффективно. Основной недостаток графического метода - необходимость обучения использованию формата графического представления данных.

Результатом выполненных работ должна являться внедренная полнофункциональная система, как прошедшая этапы создания, тестирования, отработки методологических решений, так и отвечающая потребностям и особенностям ведения бизнеса компании.

Рассмотрим предварительный этап внедрения системы бюджетирования (предпроектное обследование предприятия), а именно моделирование с помощью методов бизнес-процессов бюджетной модели предприятия. Моделирование бизнес-процессов является одной из важнейших задач в процессе постановки бюджетирования, причем от качества описания бизнес-процессов зависит скорость внедрения и эффективность бюджетирования. На стадии предпроектного обследования происходит описание осуществляемых каждым исполнителем функций: кто, как, когда, какие документы создает, обрабатывает, чем при этом руководствуется (нормативные документы, внутрифирменные стандарты), куда и в каком виде результаты работы исполнителя передаются, и какую обработку проходят дальше. При построении модели становятся наглядными такие факторы как дублирование операций и неэффективное распределение должностных обязанностей, которые в результате анализа могут быть перестроены. [3,с.2].

В этой связи целесообразно выделить понятие документооборота. Документооборот – это движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправки. Следует отметить, что в этом определении упор делается на словах «движение до-

кументов», то есть их пути из одного подразделения или от одного сотрудника к другому. При этом порядок движения документа (их путь) предопределен принятым управлением процессом в данной организации.

Рассмотрим пример моделирования бюджетной модели по направлению деятельности автоматизация управления и учета. Все рассматриваемые далее диаграммы созданы в системе моделирования бизнес-процессов Microsoft Visio.

Компания ООО «Бизнес-Сенсорика» предоставляет полный спектр услуг по автоматизации управления и учета на предприятиях:

- консультации на этапе подбора программного продукта и его демонстрация;
- поставка программного обеспечения;
- внедрение программного обеспечения;
- сопровождение и обновление программного обеспечения;
- информационно-технологическое сопровождение;
- обучение пользователей и ИТ-специалистов. [6, с.1].

Направление деятельности включает в себя взаимодействие нескольких отделов:

1. Отдел сопровождения и развития;
2. Отдел системных инженеров;
3. Бухгалтерия;
4. Вышестоящее руководство (исполнительный директор).

Для сбора информации по текущему ведению подсистем бюджетирования и документооборота были проведены собеседования с ответственными лицами по данным вопросам, решения по итогам интервью запротоколированы и согласованы с участниками.

В результате обследования работы отделов по направлению деятельности «автоматизация управления и учета» были разработаны 3 схемы движения документов между отделами.

3. Формирование бюджета в начале года

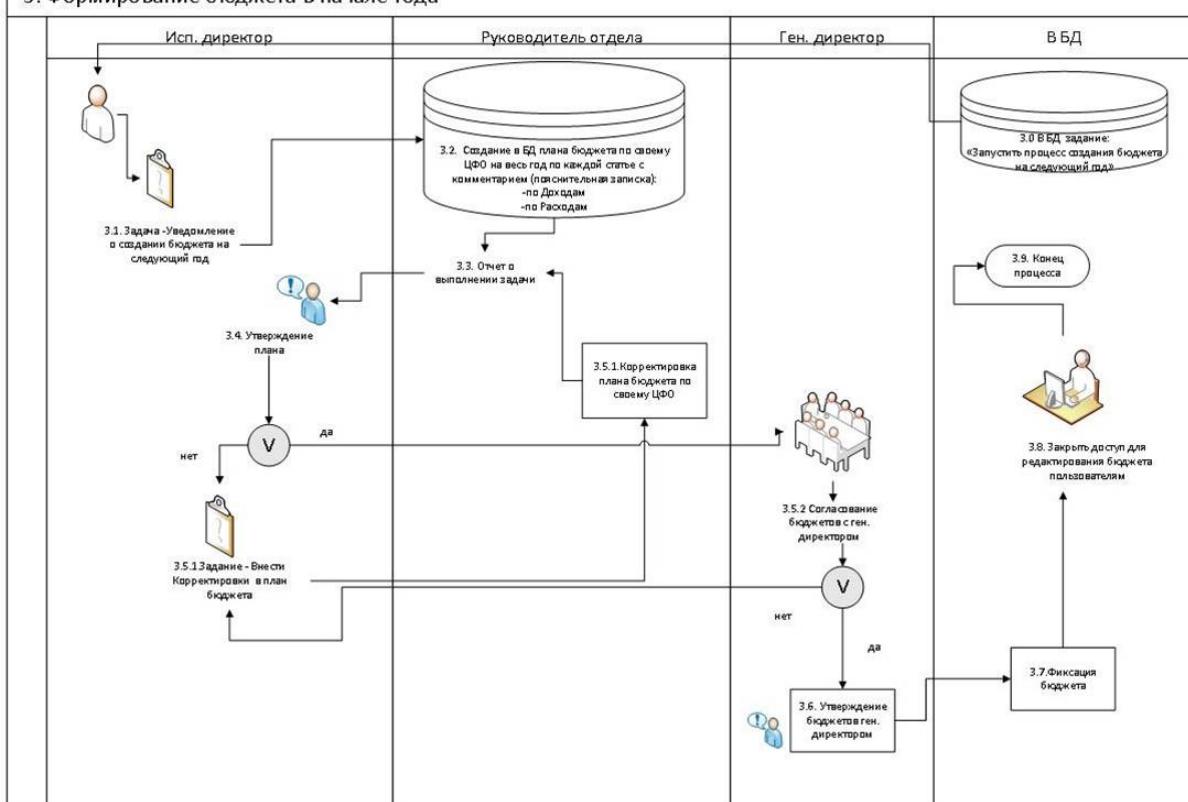


Рис. 2. Формирование бюджета в начале года

1. Бизнес-процесс «От заявки до сдачи работ»

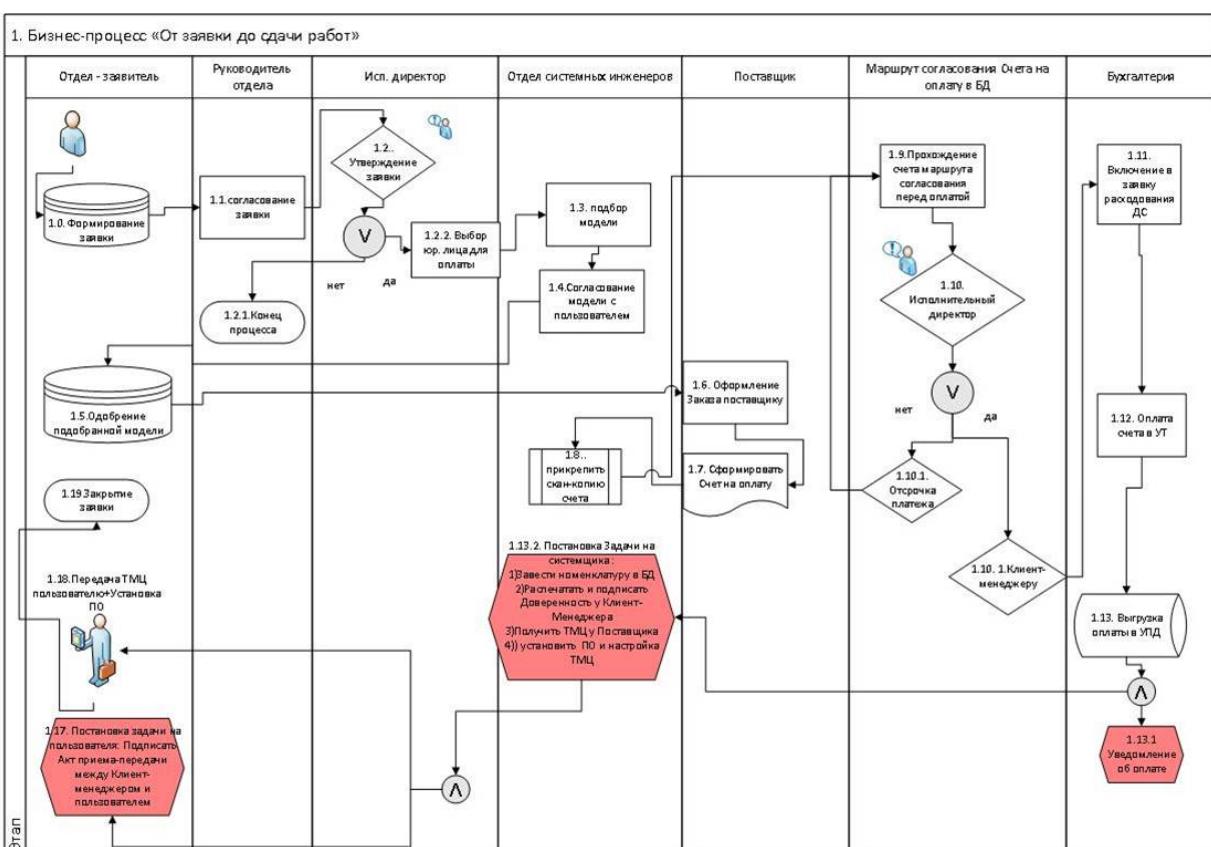


Рис. 3. Формирование заявки и сдача выполненных работ

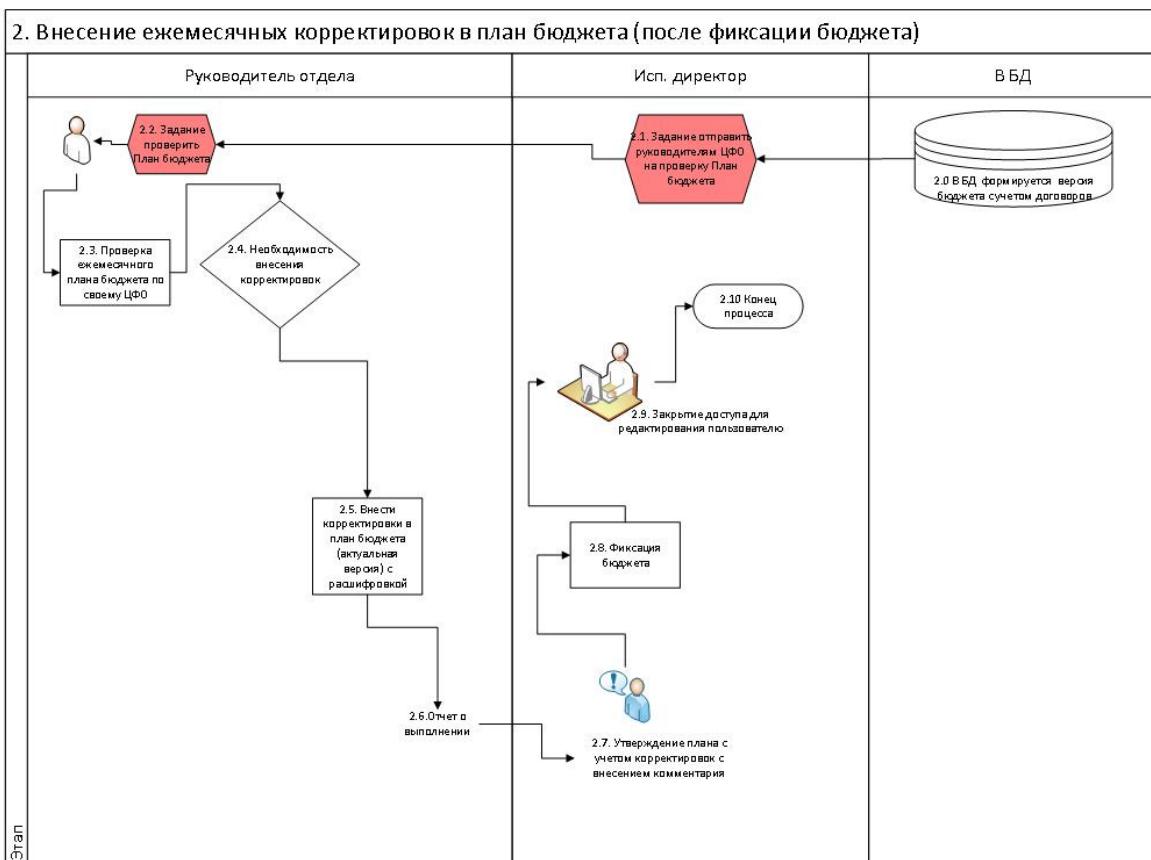


Рис. 4. Внесение ежемесячных корректировок в план бюджета

Таким образом, система, позволяющая управлять бюджетами компаний, представляет собой бюджетную модель (бюджетная структура). Бюджетная модель должна опираться на единые иерархические справочники (статьи затрат, доходов, видов расчетов, номенклатур производимой продукции и т. д.). При разработке бюджетной модели важно учитывать отраслевую специфику предприятия и особенности ведения бизнеса в отрасли.

Постановка системы бюджетирования является достаточно сложным и трудоемким процессом, требующая тщательного изучения всех аспектов деятельности предприятия и применения специального инструментария. Моделирование бизнес-процессов является одной из важнейших задач в процессе постановки бюджетирования, причем от качества описания бизнес-процессов зависит скорость внедрения и эффективность бюджетирования. Описание бизнес процессов можно проводить различными методами: текстовый, табличный и графический. Графический метод наиболее удобный, так как графическое представление бизнес-процессов воспринимается наиболее эффективно. Применение механизма моделирования бизнес-процессов позволяет сократить сроки внедрения бюджетирования, повысить качество постановки бюджетного управления на предприятии, эффективность описания процедуры финансового планирования.

Список источников

1. Бойко, Н.. Бюджетирование. Формирование модели и ее внедрение/ Н. Бойко, В. Логунов//Актуальная бухгалтерия.-2013-№ 8

2. Буторина, Г.Ю. Организация процесса бюджетирования на предприятии/ Буторина, Г.Ю., Завьялова Е.С., Новикова Н.Ю. // Наука и Мир. - 2013. № 2 (2). С. 82-84

3.Казанцев, К.А. Моделирование бизнес-процессов при постановке бюджетирования/Казанцев К.А., Кунчиков В.Г./ Справочник экономиста.- 2004- №12

4. Пестравкин, А.А. Бюджетирование в системе стратегического управления финансами промышленного предприятия:): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. / А.А. Пестравкин.- М,2013.-24с.

5.Словарь: бухгалтерский учет, налоги, хозяйственное право. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://normative_reference_dictionary.academic.ru (дата обращения: 26.11.15).

6.Официальный сайт ООО «Бизнес-Сенсорика».- [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bsens.ru/> (дата обращения: 05.12.15).

7.Щиборщ, К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М.: Дело и сервис, 2001.-544 с.

НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ КАК СЛЕДСВИЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

БАТУЕВА О.Б.

*Бурятский государственный университет
г. Улан-Удэ*

На сегодняшний день, в компаниях России значительно изношены основные средства, что является одним из следствий недостаточно эффективного и оптимального использования источников финансирования. Причем основную долю в воспроизводстве основных средств занимают суммы амортизационных отчислений. По данным статистики степень износа основных фондов в 2011 г. составил 47,9 %, в 2012 г. – 47,7 %. В 2013 г. – 48,2%. Одним из важных критериев экономического развития страны, повышения конкурентоспособности отечественных компаний, увеличения объема инвестиций и большинства макроэкономических показателей являются состояние и возможность обновления основных фондов (основных средств).

Отличительной характеристикой и основным признаком объектов основных средств и нематериальных активов является амортизация. Многообразие взглядов на экономическую природу амортизации обусловлено различиями её назначений и целей. В первую очередь в качестве основной функции рассматривается способ уменьшения балансовой стоимости активов в результате его обесценения в процессе эксплуатации или просто во времени. В то же время процесс производства предполагает включение стоимости основных средств и нематериальных активов в затраты отчетного периода. В отличие от амортизации в части формирования затрат

компании, амортизационный фонд представляет данные о размере накоплений, необходимых компании для специальной цели - возобновления основных средств. При этом величина декапитализированной стоимости основных средств как затрат отчетного периода влияет на формирование финансового результата в следующей закономерности: чем больше эта величина, тем меньше финансовый результат.

В экономике амортизация представляет собой особую категорию с двойственной природой: с одной стороны выступает как затраты производства и часть себестоимости продукции, а с другой является источником воспроизводства. Эта двойственность существует и в различиях определения.

В бухгалтерском учете, амортизация - это процесс переноса по частям стоимости основных средств и нематериальных активов по мере их физического или морального износа на стоимость производимой продукции (работ, услуг), а с точки зрения финансов, амортизация - это структура выплат, связанная с погашением финансовых заимствований посредством ряда периодических платежей.

Однако общим для этих определений является основа возникновения самого понятия «амортизация», а именно - физический и моральный износ объектов основных средств и нематериальных активов. С экономической точки зрения износ выражает обесценение долгосрочных материальных активов во времени и сопровождается потерей их экономических характеристик и стоимости. Поскольку износ является процессом естественным и необратимым, то компаниям следует управлять им, чтобы снижение стоимости объектов под влиянием различных факторов не привели к неконтролируемым потерям и недополучению экономических выгод. Для этого компании начисляют амортизацию и рассчитывают амортизационные отчисления, т.е. производят отчисления для возмещения износа.

При формировании амортизационного отчислений производится накопления с целью возобновления основных средств. Данный процесс заключается в том, что часть стоимости основных средств включается в затраты отчетного периода и влияет на формирование финансового результата, за счет которого в будущем происходит возмещение изношенных основных средств.

В бухгалтерском учете амортизация оценивается с позиции двойственности ее назначения. Во-первых, рассматривается в качестве отражения уменьшения балансовой стоимости основного средства в результате его обесценения. Во-вторых, бухгалтерский учет предполагает включение стоимости основных средств в затраты и издержки отчетного периода.

Бухгалтерский учет амортизации основных средств определяет представляемую в отчетности оценку и группировку внеоборотных активов. Методология бухгалтерского учета амортизации определяет содержание получаемой пользователями бухгалтерской отчетности информации о рентабельности, платежеспособности компаний и структуре источников финансирования их деятельности. В связи с этим, именно методология учета

амortизации во многом определяет качественные характеристики бухгалтерской отчетности компаний, представляемой заинтересованным лицам.

Различия в понятиях «износ» и «амортизация» привели и приводят к дискуссиям в области динамической и статической балансовых концепций (О. Шмаленбах, Г. Никлиш, И.Ф. Шер). Они показали, что износ и амортизация - это категории, отличающиеся по своей информационной функции, и направлены на разные стоимости - историческую и восстановительную.

Посредством начисления износа, в частности, расходы по приобретению основных средств распределяются по годам срока их полезного использования. Такое распределение затрат осуществляется в бухгалтерском учете при выявлении финансового результата. Износ в этом случае отражает лишь величину расхода, который определен в стоимостном выражении.

Рассмотрение актива в качестве расхода в соответствии с динамической концепцией баланса, предполагает его начисление от исторической (первоначальной) стоимости, т.е. учитываются лишь те расходы, которые действительно были понесены. В этом случае износ понимается как распределение амортизационных затрат для целей исчисления финансового результата. Величина амортизации, в этом случае, показывает начисления для обновления основных средств, включаемые в себестоимость продукции.

На наш взгляд, с позиции балансовых концепций и экономической природы износа и амортизации, необходимость начисления амортизации, ее учета и анализа влияния на финансовый результат возникает из-за естественного процесса оценки и обесценения активов во времени.

С позиции оценки стоимости основных средств и оптимального управления ресурсами в будущем, необходимо рассмотреть амортизацию как следствие обесценения стоимости основных средств. Так, по словам немецкого бухгалтера Рихарда Маатца, «изначально имелось лишь одно обоснование амортизации - пониженная оценочная стоимость, подлежащая включению в баланс».

Обесценение принято считать ключевым фактором при оценке стоимости оборотных активов. Однако же, оно также присуще долгосрочным активам - основным средствам и нематериальным активам. В любом случае, обесценение – это процесс неизбежного уменьшения стоимости во времени. Для обеспечения экономических выгод в будущем и снижения риска потерь от убытков, связанных с обесценением в учете оборотных активов предусмотрено создание резервов. По аналогии для обесценения стоимости основных средств и нематериальных активов применяется процесс начисления амортизации и расчет амортизационных отчислений.

Взаимосвязь амортизации и обесценения определяется термином «переоцененная стоимость», указанным в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (Fair Value Measurement), МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment), МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets).

Справедливая стоимость (fair value) - это сумма, которую можно получить от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами. Если компания заключила договор продажи актива, то справедливой стоимостью будет являться цена продажи (если сделка совершается на общих условиях). Для определения справедливой стоимости можно воспользоваться рыночной ценой (при существовании активного рынка для рассматриваемого актива) или иной достоверной информацией, имеющейся в наличии (при отсутствии активного рынка). Определенную справедливую стоимость необходимо скорректировать на сумму затрат на продажу, к которым относятся дополнительные расходы, непосредственно связанные с выбытием актива (предпродажная подготовка актива, юридическое оформление и сопровождение сделки и т.д.).

Помимо справедливой стоимости, для начисления амортизации важна также переоцененная стоимость.

Переоцененная стоимость (revalued amount) означает один из методов отражения активов в финансовой отчетности, альтернатива которому метод учета по первоначальной стоимости.

Модель учета по переоцененной стоимости означает, что на каждую отчетную дату компания отражает актив по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на момент переоценки за вычетом любых накопленных впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Согласно МСФО 36 обесценение происходит по тем активам, которые отражаются в отчетности по справедливой стоимости (например, основные средства, нематериальные активы). Также обесценение активов применяется к инвестициям в дочерние и ассоциированные компании, в совместные компании. Для выявления признаков, которые указывают на возможное обесценение активов, компании используют внешние и внутренние источники информации.

К внешним событиям, свидетельствующим о возможном обесценении, относятся:

- снижение в течение отчетного периода стоимости актива, которое оказалось большим, чем могла ожидать компания в течение данного времени или при нормальном использовании актива;
- значительные изменения юридических, экономических, технологических или рыночных условий, в которых работает компания, произошедшие в течение отчетного периода или ожидаемые в скором будущем;
- увеличение в течение периода рыночных процентных ставок;
- превышение балансовой стоимости активов компании над ее рыночной капитализацией.

Внутренние события, показывающие возможное обесценение активов, это:

- моральное устаревание или физическое повреждение активов;
- произошедшие в течение отчетного периода или ожидаемые в

ближайшем будущем значительные изменения, которые отрицательно влияют на способ или степень использования актива;

- фактические текущие или будущие результаты использования актива, отличные в отрицательную сторону от плановых расходов.

При выявлении перечисленных факторов компания должна оценить возмещаемую стоимость актива (*recoverable amount*). Данная стоимость определяется как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; ценности использования актива. Возмещаемая стоимость определяется для отдельных активов за исключением случаев, когда невозможно определить ценность использования отдельного актива.

- То есть если актив не обеспечивает независимого притока денежных средств. В данной ситуации возмещаемая стоимость должна быть определена для так называемой единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит рассматриваемый актив.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) – это наименьшая определяемая группа активов компании, которая создает приток денежных средств, практически независимый от притоков денежных средств других активов компании.

Активы ЕГДС включают активы, которые можно напрямую отнести к такой группе, а также активы, распределенные на нее на обоснованной и разумной основе (распределенные корпоративные и совместно используемые активы). Базой распределения корпоративных и совместно используемых активов может быть, например, оборот ЕГДС или средневзвешенный срок полезного использования активов ЕГДС. Стандарт уточняет, что если какая-либо группа активов производит продукцию для внутренних потребностей компании, но при этом для этой продукции существует активный рынок, такая группа активов должна рассматриваться как единица, генерирующая денежные средства. Например, литейный цех машиностроительного компании, который производит полуфабрикаты для производства конечной машиностроительной продукции, должен рассматриваться как единица, генерирующая денежные средства, несмотря на то, что данный цех не производит конечной продукции в рамках данного компании.

В российской практике учета влияние обесценения можно проследить в способах начисления амортизации. Так, согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» существуют четыре способа начисления амортизации для бухгалтерского учёта по объектам основных средств:

- Линейный способ - равномерное начисление амортизации в течение всего срока использования. Текущая остаточная стоимость определяется вычитанием суммарной накопленной амортизации основного средства из первоначальной стоимости.

- Способ уменьшаемого остатка - сумма амортизации за каждый период равняется остаточной стоимости, умноженной на определенный про-

цент. Каждый год амортизация начисляется на остаточную стоимость в начале года.

- Способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ) - амортизация начисляется на основе какого-либо натурального показателя (например, машино-час использования оборудования)^[1].

- Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – первоначальная стоимость умножается на соотношение срока, оставшегося до конца срока полезного использования к общей сумме числа лет срока использования.

В независимости от выбора способа амортизации обесценение будет проявляться в снижении первоначальной стоимости по истечению каждого года срока полезного использования. Однако снизить потери и распределить риск неполучения экономических выгод возможно с помощью оптимального выбора способа амортизации, который удовлетворяет потребности в достижении поставленных целей компанией.

При определении взаимосвязи обесценения активов и начисления амортизации основой является срок полезного использования как период (время) получения экономических выгод от использования в процессе эксплуатации активов.

При определении срока полезного использования важным является подход к определению срока, в течение которого объекты основных средств или нематериальных активов способны служить организации и приносить экономические выгоды. В большинстве случаев основным критерием является техническая характеристика, базирующаяся на экспертных оценках и статистических данных аналогичных объектов.

Срок полезного использования определяется по-разному для основных средств и нематериальных активов. Порядок определения установлен российскими (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007) и международными (МСФО 16 «Основные средства» и МФО 38 «Нематериальные активы»). Порядок же «уточнения» срока полезного использования, его изменение и признание в качестве оценочного значения впервые в России было закреплено в ПБУ 14/2007 и раскрыто в Положении по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008 (аналог МСФО 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»).

Для определения в финансовом учете срока полезного использования объектов основных средств к основным требованиям относятся:

- Ожидаемый срок использования этого объекта рассматривается в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- Ожидаемый физический износ зависит от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- Существуют нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

Срок полезного использования нематериальных активов также определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету самостоятельно и производится исходя из:

- Срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- Ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

С течением времени изменяются условия для определения срока полезного использования, т.е. значение срока может уточняться, пересматриваться, что повлияет на показатели финансовой отчетности и финансовое положение организации. Однако в российской практике бухгалтерского учета изначально установленный срок полезного использования в большинстве случаях не пересматривается, несмотря на отсутствие запрета, что свидетельствует о неэффективном применении профессионального суждения к выбору наиболее подходящего к текущей ситуации варианта развития деятельности организации, а также о неспособности бухгалтерских служб своевременно реагировать на изменение экономической среды.

Изменение срока полезного использования согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» является основным элементом оценочных значений. Как известно, изменения оценочных значений могут повлиять на величину финансового результата и величину капитала. По этому признаку срок полезного использования можно отнести к оценочным значениям, влияющим на финансовый результат, т.к. срок полезного использования является базой для исчисления суммы амортизационных отчислений, которые включаются в себестоимость продукции, и тем самым влияют на прибыль организации.

По другому признаку классификации изменений оценочных значений, изменение срока полезного использования можно отнести к тем значениям, которые могут произойти после отчетной даты как до даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и после этой даты. При обнаружении обстоятельств, влекущих изменение срока полезного использования, организация обязана внести исправления в показатели бухгалтерской отчетности на начало отчетного года.

При изменении срока полезного использования корректировка показателей финансовой отчетности вносится, начиная с того периода, когда был осуществлено изменение срока. Если изменение срока затронуло показатели только отчетного периода, то финансовый результат корректируется на величину эффекта (увеличение или уменьшение стоимости активов и амортизационных отчислений) от изменения срока.

Если изменение срока затрагивает несколько периодов (более распространенное явление), то изменения оценочных значений отражаются в текущем и будущих отчетных периодах. Изменение оценочных значений не рассматривается как ошибка или чрезвычайные обстоятельства. Соот-

ветственно, отчетность прошлых периодов не должна корректироваться. И именно такой подход к изменению оценочных значений свидетельствует о возможности легально улучшить финансовую картину и, более того, с моделировать будущие финансовые результаты организации за счет только изменения срока полезного использования.

Поскольку изменение оценочных значений раскрывается в пояснительной записке, то, на наш взгляд, в ней должна быть раскрыта следующая информацию об изменении оценочного значения вследствие изменения срока полезного использования:

1. Содержание изменения срока полезного использования за данный отчетный период и на будущие периоды;
2. Указание причин изменения срока полезного использования, с учетом определения объектов основных средств и нематериальных активов, подвергшиеся подобному изменению;
3. Величина изменения показателей бухгалтерской отчетности как результат изменения срока полезного использования.

Таким образом, именно взаимосвязь обесценения и амортизации является естественной и не подвергается сомнению, в отличие от того факта, что «амортизация выступает платой за фонды». Поэтому и в бухгалтерском учете необходимо отражать амортизацию не как накопление средств, а как уменьшение стоимости основных средств. Основой для начисления амортизации и учета износа выступает срок полезного использования основных средств и нематериальных активов. Причем по последнему не установлен порядок отражения изменений оценочных значений и ведутся горячие споры по их отражению в бухгалтерском учете и степени влияния на финансовый результат и величину капитала. Поэтому, на наш взгляд, значимым в данной проблеме является порядок определения и дальнейшего изменения срока полезного пользования.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001), утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 № 25н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 27 декабря 2007 № 153н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 № 106н.
4. Международный стандарт финансовой отчетности «Учетная политика, изменение в расчетных оценках и ошибки» (МСФО 8).
5. Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Основные средства» (МСФО 16).
6. Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» (МСФО 38).

7. Международный стандарт финансовой отчетности 13 «Оценка справедливой стоимости» (МСФО 13).
8. Горячева И. Обесценение активов // Финансовая газета, № 15, №17, 2010.
9. Еременко Т.В., Соколова Н.А. Двойственная природа амортизации // Финансы и бизнес, 2010, № 4.
10. Касьянова С.А. Оценочные значения в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2009. - № 2. Система ГАРАНТ.
11. Касьянова С.А. Оценочные значения в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2009. - № 2.
12. Макарова Ю.Ю. Обесценение активов в соответствии с МСФО // Финансовые и бухгалтерские консультации, № 4, 2009.
13. Соколов Я.В. Амортизация – это доход? // Бух1С, 2011, № 5.
14. Сотникова Л.В. Изменение учетной политики и оценочных значений. / Л.В. Сотникова. – М.: Налоговый вестник, 2008. – 304 с.

СТАНДАРТИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРОВ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ

БОГРОВ Е.Г.

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита,
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»
г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация*

Происходящие в России изменения в части подготовки профессиональных бухгалтеров, связанные с разработкой Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) и утверждением Минтруда России профессионального стандарта «Бухгалтер», актуализируют вопросы профессионального обучения и обязательного повышения квалификации на всех уровнях образования России: среднего, высшего и дополнительного профессионального образования. Утверждение данного стандарта вызвало необходимость корректировки программ профессионального обучения, изменения учебных планов и содержания рабочих программ, изучаемых дисциплин с целью приведения реализуемых профессиональных компетенций в соответствие с требованиями стандарта «Бухгалтер». Все вышеизложенное заставляет нас обратиться к зарубежному опыту решения аналогичных вопросов.

Даже поверхностный обзор опыта подготовки и аттестации (сертификации) профессиональных бухгалтеров в разных странах, позволяет выявить наличие существенно различающихся подходов. Например, в странах с развитой рыночной экономикой, характерной в

основном для англо-американской модели бухгалтерского учета, квалификация бухгалтера присваивается лишь профессиональными институтами. Так, в Великобритании процесс создания профессиональных организаций бухгалтеров начался в 1854г. и связан с возникновением Институт корпоративных бухгалтеров Шотландии. После обучения, сдачи экзаменов и получения определенного опыта работы претенденты получали звание «присяжный бухгалтер».

В европейских странах – странах с континентальной моделью учета, отличающихся участием в регулировании данных вопросов государственных органов налицо сочетание государственного и профессионального регулирования. Например, в Италии наряду с государственным Национальным комитетом по разработке бухгалтерских принципов создан и успешно функционирует с 1924 года «Национальный совет специалистов по коммерции и учету (CNRCC)».

В Португалии учетное регулирование осуществляет «Комиссия по нормализации бухгалтерского учета» и целый ряд профессиональных бухгалтерских организаций: Португальское общество бухгалтеров, Португальская ассоциация бухгалтеров, Ассоциация португальских бухгалтеров.

В России, как и в некоторых бывших социалистических странах, бухгалтеров традиционно готовят в университетах, институтах, колледжах, техникумах и др. Вопросами профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов с конца 90-х годов занимаются саморегулируемые организации (ИПБ России, «Ассоциация бухгалтеров Содружество» и другие).

Таким образом, для каждой страны характерен свой подход к подготовке специалистов в области бухгалтерского учета и признания его в процессе аттестации профессиональным бухгалтером, т.к. в разных странах в этом процессе могут быть задействованы как институты системы общего образования (университеты, институты), так и профессиональные (т.е. общественные, негосударственные) структуры. Однако следует признать, что в этих подходах есть и общие черты – критерии (стаж работы, образование, необходимость обучения и сдачи экзамена и др.).

В целях унификации данного процесса Международная федерация бухгалтеров (IFAC) инициировала разработку международных стандартов образования (МСО), которые должны способствовать сближению квалификационных требований и уровней образования в разных странах.

Общая идея стандартов заключается в идентификации определенного минимума квалификационных требований в трех областях:

- образовательные и профессиональные знания;
- практический опыт;
- система постоянного и непрерывного обновления знаний и навыков.

Международная федерация бухгалтеров к настоящему времени разработала новый комплект международных образовательных стандартов (МОС-IES) содержащий 8 профессиональных стандартов.

Кратко осветим назначение каждого из вышеназванных стандартов.

IES 1. «Входные требования к программам по профессиональному бухгалтерскому образованию» регламентирует требования к претендентам в части образования и практического опыта работы.

IES 2. «Содержание программ профессионального образования бухгалтеров» четко определяет предметы, которые должны быть включены в программу профессионального образования, группируя их по категориям.

IES 3. «Профессиональные навыки» выделяет ряд необходимых для признания профессиональным бухгалтером навыков.

IES 5. «Требования к практическому опыту» определяет необходимость наличия практического опыта претендентов, который должен быть частью доквалификационной программы и составлять минимум три года.

IES 6. «Оценка профессиональных способностей и компетентности» подробно раскрывает порядок оценки знаний претендентов на получение аттестата, рекомендуя обязательное проведение письменных экзаменов.

IES 7. «Продолжение профессионального развития: Программа непрерывного обучения и повышения квалификации» полностью посвящен необходимости для уже аттестованного профессионального бухгалтера проходить повышение квалификации, имея в виду не только специализированные программы, но и все доступные им способы (публикации в печати, защиты диссертаций по вопросам учета и др.).

IES 8. «Образовательные требования для профессиональных аудиторов» содержит обязательные образовательные требования для профессиональных аудиторов, работающих в различных отраслях. Указанные требования касаются профессиональных теоретических знаний, профессиональных навыков, этики и отношения к аудиторской профессии.

МСО могут использоваться как ориентиры для сравнительного анализа национальных систем образования бухгалтеров. Международные стандарты финансовой отчетности, разработанные СМСФО (IASB), и международные стандарты аудита, разработанные IFAC, непосредственно влияют на программы образования бухгалтеров. Область их применения оговаривается в руководствах IFAC. МСО уделяют особое внимание содержанию программ квалификации, образования и обучения профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Реформа образовательного процесса в России значительно повышает требования к претендентам на получение аттестатов профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Переход к подготовке (вместо специалистов) бакалавров и магистров настоятельно требует изменения принципов профессиональной аттестации, при чем не только «ужесточения» процедуры сдачи экзамена, но и увеличении часов предэкзаменационной подготовки, а также внедрения новых, передовых технологий в образовательный процесс. Для решения данных задач целесообразно привлекать специалистов – преподавателей учебно-методических центров, имеющих не только большой педагогический, но и практический опыт работы.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер», разработанный НП «ИПБ России», был признан соответствующим требованиям, установленным Порядком рассмотрения и одобрения Национальным советом при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям итвержден Приказом Минтруда России № 1061н от 22.12.2014 года.

В первом разделе стандарта определена цель такого вида деятельности как «деятельность в области бухгалтерского учета», под которой понимается формирование информации об объекте бухучета, учитывая требования законодательства, которая будет раскрывать сведения о финансово-вом положении компании, о финансовом результате ее деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Второй раздел – это функциональная карта. В ней перечислены основные трудовые функции и необходимый уровень квалификации для их осуществления. В стандарте предусмотрено шесть обобщенных трудовых функций, которые, в свою очередь, делятся на более детализированные функции:

- ведение бухучета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности компании;
- внутренний контроль в компании;
- налоговое консультирование в организации;
- управление финансами организации;
- составление финансовой отчетности группы организаций.

Пятый уровень квалификации присваивается, если работник самостоятельно решает практические задачи, требующие анализа ситуаций, участвует в управлении решения поставленных задач в рамках отдельных подразделений, несет ответственность за их решение или результат деятельности группы.

Для этого сотрудник должен применять технологические или методологические знания, а также самостоятельно осуществлять поиск необходимой информации. Высшего образования не требуется, достаточно получить среднее профессиональное.

Чтобы присвоить шестой уровень квалификации для определенной должности, сотрудник должен уметь самостоятельно определять задачи не только для себя, но и для подчиненных, обеспечивать взаимодействие со смежными подразделениями и нести ответственность за результат выполнения работ на уровне подразделения или самой организации.

При этом нужно использовать не только технологические или методологические знания, как для пятого уровня, но и инновационные, а самостоятельно полученную профессиональную информацию надо еще уметь оценивать и анализировать.

Для седьмого уровня квалификации характерны следующие обязанности: определять стратегии, управлять процессами и инновационной деятельностью, принимать решения на уровне крупных компаний и нести ответственность за их деятельность.

Сотруднику потребуется не только понимать методологические основы профессиональной деятельности, но и создавать новые знания прикладного характера, а также определять источники для поиска информации, необходимой для развития организации.

Чтобы выполнять такие задачи, сотрудник должен обязательно получить высшее образование: программу магистратуры или специалитета.

Стандарт обязателен для использования бюджетными учреждениями, унитарными предприятиями и организациями с государственным участием. Для всех остальных компаний использовать стандарты не обязательно, но они могут руководствоваться им при формировании кадровой политики, составлении должностных инструкций, регламентов и прочих кадровых документов.

Список используемых источников:

1. Алимова М.С. Профессиональный стандарт для бухгалтера в 2015 году // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2015. №3. С. 24 - 36.
2. Диркова Е. Как соответствовать Профессиональному стандарту «Бухгалтер» // Практическая бухгалтерия. 2015. № 4. С. 22 - 27.
3. Орлова Е. Профессия - бухгалтер: правовой статус, квалификационные требования // Налоговый вестник. 2015. № 3. С. 58 - 68.

«ИСТОРИЯ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ ФЕНОМЕНА «ДЕНЕЖНЫЙ СУРРОГАТ» В ЭКОНОМИКЕ РОССИИ»

ЧАПЛЫГИН В.Г.

доктор экономических наук, профессор

ДЕЛЬЦОВА Т.А.

напр. экономика, 1 курс аспирантуры

г. Калининград

БФУ им. И. Канта

фак. Экономики

На протяжении более четырех тысяч лет деньги являются неотъемлемым элементом развития экономических взаимоотношений, что обуславливает бесперебойное функционирование экономических отношений. [1, 15]

Деньги отождествляют историческую категорию товарного производства; они изменяют свою форму в зависимости от режима хозяйствования. Деньги располагают двумя важными свойствами товаров: стоимостью и потребительной стоимостью, в связи с чем им удалось сохранить за собой сущность, присущую товарным единицам.

Поскольку понятие «деньги» синонимично термину «всеобщий эквивалент», их можно обменять на любой товар, работу, услугу, иногда –

нематериальные активы. Подобно посреднику деньги обеспечивают более доступный и мобильный процесс обмена благами.

В процессе своего исторического становления формы денег претерпевали значительные изменения.

Эволюция денег представлена двумя основными направлениями:

- действительные деньги (товары-эквиваленты и металлические деньги);
- знаки стоимости (бумажные и кредитные деньги).

На первом этапе формирования денежного обращения прообразами денег (или как их еще называют «действительными деньгами») являлись шкуры животных, меха, скот, ракушки, жемчужины и табак. Движение всех перечисленных товаров и продуктов осуществлялось как между членами одного племени, так и внутри поселений, и даже народов; они считались обязательными участниками рыночных отношений древних времен.

Так, например, в Древней Руси роль действительных денег играла популярная в то время пушнина, в Бразилии – перья фламинго, жители Индии, Китая и некоторых других стран Востока – бусы из раковин каури. Естественно, применение некоторых продуктов и товаров в качестве многофункционального средства обмена было весьма затруднено. Все эти товары и продукты имели хождение как внутри одного племени, так и между поселениями, народами, и были непосредственными участниками рыночных отношений тех времен.

С течением времени деньги преобразились: теперь они представляли собой сплавы серебра и золота круглой формы⁷. В процессе чеканки на маленькие слитки наносились отличительные знаки – изображения, которые позволяли определить происхождение и номинал монеты.

Крупная торговля проходила при участии состоятельных лиц, благодаря чему обладание золотыми монетами приравнивалось к большому состоянию. В свою очередь, ремесленники становились участниками мелкой торговли. Поэтому возникла необходимость в осуществлении сделок купли-продажи при помощи разменных монет, выполненных из более дешевых металлических сплавов.

Таким образом, металлические деньги стали представлять совокупность полноценных и разменных монет.

Преимущество металлических денег, как средства взаиморасчетов, заключалось в их качественных характеристиках, таких, как делимость и однородность.

В ходе совершенствования товарно-денежных отношений, появилась необходимость в изменении внешнего вида монет для устранения проблемы их транспортировки. Вследствие этого, металлические монеты были заменены бумажными аналогами, что позволило в значительной мере упростить процедуру товарооборота.

⁷ Первые монеты начали чеканить в древнем государстве Лидия в Западной Азии еще в VII веке до нашей эры, однако термин «монета» появился в Риме спустя 4 столетия. [11]

Первые бумажные деньги были изготовлены в Китае в XII веке нашей эры. Первоначально они представляли собой части древесной коры с нанесенными знаками и печатями.

Бумажные деньги дифференцируют в зависимости от потребностей субъекта экономических отношений. Так выделяют рыночные и государственные бумажные деньги.

Бумажные деньги предназначены для замещения в обороте полноценных денег.

С расширением товарного производства в свет выходят кредитные деньги. На сегодняшний день они представлены в виде векселей, банкнот, чеков, кредитных карточек и электронных денег. Их сущность заключается в характере их функционирования, основанном на кредите.

Отличительной особенностью кредитных денег является отсутствие собственной стоимости, поскольку они символически выражают стоимость товара-эквивалента.

В современных условиях развития денежных отношений одним из наиболее востребованных инструментов расчета между экономическими субъектами наряду с банковскими картами являются денежные суррогаты. Они представляют собой средства выражения стоимости, при помощи которых можно торговать в цифровой форме и которых функционируют в виде:

- средства обмена;
- расчетной денежной единицы;
- средства хранения стоимости.

Сущность таких инструментов взаиморасчетов заключается в хранении денежной стоимости на электронных носителях, в частности, смарт-картах и жестком диске компьютера. Денежные суррогаты – это своего рода многоцелевой продукт, поскольку рассматриваемый вид инструмента оплаты представляет собой способ расчетов внутри электронных платежных систем между эмитентом электронных денег, а также различными пользователями и продавцами товаров и услуг.

В данном контексте следует рассматривать эмитента денежных суррогатов как частное лицо – организацию, которая не относится ни к центральному, ни коммерческим банкам. Выпуск виртуальной валюты происходит априори без участия государства.

Денежные суррогаты имеют ряд преимуществ по сравнению с бумажными и металлическими деньгами:

- моментальность – переводы и платежи, осуществляемые внутри электронных платежных систем, занимают считанные секунды;
- анонимность – важная черта электронных расчетов; помогает производить расчеты, не раскрывая имени пользователя;
- делимость – при помощи виртуальных денег можно осуществлять платеж на любую требуемую сумму, что позволяет обойтись без выдачи сдачи;

- портативность – использование криптовалюты не зависит от места расположения их держателей;
- долговечность – виртуальные деньги не имеют срока годности;
- защищенность – виртуальные деньги в отличие от бумажных крайне тяжело подделать.

С точки зрения экономического назначения, денежные суррогаты классифицируются следующим образом:

1. Фальшивые деньги. В сравнении с требованиями к реальным деньгам, недостаток фальшивых денег обусловлен двумя факторами: отсутствие компетенции в отношении вопроса эмиссии такого рода денег и введение их в оборот с точки зрения обеспечения равнозначенной конверсии. Ввиду роста показателя общей массы денежных средств из-за деятельности фальшивых денег, происходит снижение действительной покупательной способности денег и сбой денежного равновесия в экономике страны.

2. Ценные бумаги. Ценные бумаги еще именуют кредитными орудиями обращения; они включают в себя векселя, чеки, депозитные и сберегательные сертификаты и др. В общем целом, под видом денежного суррогата может скрываться любая другая ценная бумага, к примеру, акция, варант, облигация и др.

3. Бартерные деньги. Эта категория денежных суррогатов представляет собой товарную сделку, при осуществлении которой оплата производится одноразовыми денежными суррогатами.

4. Иностранный валюты. Наиболее популярным видом этой разновидности денежного суррогата является доллар; его широкое использование на внутреннем рынке страны является причиной увеличения цен на товары и услуги, снижению позиций отечественной валюты на мировой арене и, как следствие, перераспределение собственности как между экономическими субъектами одной страны, так и между странами в целом.

По характеру обмена денежные суррогаты делятся на:

1. открытые (конвертируемые) - наделены эквивалентной стоимостью в реальной валюте - ее можно обменять на реальную валюту и обратно. Наиболее известными примерами конвертируемых денежных суррогатов являются Bitcoin и WebMoney;

2. закрытые (неконвертируемые) – денежные суррогаты, представленные в виде валюты и предназначенные для использования в специфических сферах, например, многопользовательских онлайн играх (золото в игре «World of Warcraft»⁸).

Важно отметить, что по условиям, установленным администратором, закрытые денежные суррогаты могут официально использоваться только в конкретном виртуальном мире и являться неконвертируемыми. Впоследствии возможно создание черного рынка, особенностью которого станет

⁸ Игра «World of Warcraft» - самая успешная многопользовательская онлайн-игра, разработчиком которой является компания Blizzard Entertainment. В игре валюта отождествлена с золотом, поэтому носит название «голд». [19]

возможность обмена «неконвертируемых» (на сегодняшний день) валют на другую виртуальные валюты.

Неконвертируемые денежные суррогаты эмитируются администратором, устанавливающим правила по ограничению конвертируемости рассматриваемого механизма денежных взаиморасчетов.

Неконвертируемые денежные суррогаты априори централизованные, в противоположность им, конвертируемые делятся на 2 типа: централизованные и децентрализованные.

Первый тип открытых денежных суррогатов находится под контролем администратору, в задачи которого входит формирование виртуальной валюты в целом, установление ряда ограничений на ее использование, а также ведение централизованного реестра платежей. На сегодняшний день большая часть платежных операций в виртуальной валюте осуществляется именно в виде централизованной виртуальной валюте (например, WM units (единицы WebMoney)).

Второй тип открытых денежных суррогатов чаще называют криптовалютами; они характеризуются отсутствием администратора. Отличительными чертами рассматриваемого типа денежных суррогатов являются:

- устройство на базе математических принципов;
- защищенность при помощи криптографических методов.

Например, Bitcoin, LiteCoin и Ripple. [10, 7]

Поскольку в современной российской экономике большую часть денежной массы составляют элементы под названием «денежные суррогаты». Являясь весьма неоднозначным явлением, они вызывают большой интерес у отечественных ученых [12, 4].

Термин «денежные суррогаты» появился в лексиконе отечественных экономистов несколько лет назад; его применяют в отношении сложившейся ситуации в российской экономике, а именно при осуществлении сделок на бартерной основе. На их фоне происходит большее количество всех расчетов в экономике внутри страны.

Несмотря на то, что в законодательстве РФ понятие «денежный суррогат» используется, суть данного термина не раскрывается. А это, в свою очередь, вызывает многочисленные споры.

Отечественные экономисты В. Клиторин и В. Черкасский термин «денежные суррогаты» отождествляют с векселями. По их мнению, главную особенность денежных суррогатов формирует нерыночный характер их обращения, поскольку эмитент самостоятельно определяет у кого, сколько и по какой стоимости он их возьмет в счет оплаты за свою продукцию или погашения задолженности. Общим, как они считают, для денежных суррогатов является то, что они выполняют функцию средства платежа, однако не служат средством сбережения и не определяют пропорции обмена товаров». [4, 53]

Другие ученые приравнивают денежные суррогаты к квазиденьгам, которые при существовании небольшой вероятности возникновения рисковой ситуации, могут обратиться в деньги. В данном контексте, под тер-

мином «квазиденьги» понимают чеки, срочные и сберегательные депозиты, векселя, и краткосрочные государственные ценные бумаги. [7, 57]

В словаре Ожегова термин «суррогат» трактуется как продукт (предмет), лишь по некоторому сходству являющийся заменой натурального. [9, 694]

Широкое распространение в России денежные суррогаты получили в начале 90-х годов XX века, что обусловлено кризисным состоянием экономики того времени.

К причинам, вызвавшим формирование спроса на денежные суррогаты, относят:

- ограниченность кредитных функций банковских институтов в условиях политической и экономической нестабильности;
- отсутствие возможности создания запрета на использование денежных суррогатов в условиях политического кризиса того времени;
- развитие спекулятивного спроса на деньги ввиду высоких темпов инфляции.

Во времена СССР денежные суррогаты принимали форму талонов, преимущественно продуктовых. При помощи талонов государство регулировало распределение и восполнение нехватки денежной массы в условиях жесточайшего экономического застоя.

На сегодняшний день наиболее популярным способом осуществления сделок между различными субъектами являются денежные суррогаты, представленные в виде виртуальной валюты (криптовалюты).

Что касается трактования термина «денежный суррогат» оппонентами российских ученых, западников, в зарубежной экономической литературе рассматриваемый термин отсутствует. Но, в то же время, деятели западной экономической мысли используют синонимичные термины. Наиболее часто используемый среди них – квазиденьги.

Наряду с концепцией квазиденег, представитель неоавстралийской монетаристской школы Фридрих фон Хайек оперирует понятием «заменители денег», которым он обозначает ряд активов, «...находящихся на грани шкалы ликвидности (например, дорожные чеки, овердрафты), когда невозможно точно сказать, являются они частью обращающейся валюты или нет...», что больше подходит под описание термина квазиденьги.

Реальные деньги по Ф. Хайеку – лишь те, что выпускается высшим исполнительным органом власти – Правительством. Тем не менее, это отнюдь не закрепляет неукоснительный характер законных средств платежа являться деньгами.

Некоторые зарубежные экономисты синонимизируют понятие доход с термином «деньги» с точки зрения выполнения ими функции средства обмена.

Так, например, по мнению Джона Ричарда Хикса, английского экономиста, представителя неокейнсианской школы, «те ценные бумаги, которые являются деньгами, отличаются от ценных бумаг, не являющихся

деньгами, тем, что не приносят процента». прямо используют понятие дохода для определения собственно денег как средства обмена

По мнению Сильвио Гезелля, немецкого экономиста, классические формы денег являются неэффективными, поскольку «исчезают из обращения всякий раз, как только возникает повышенная потребность в них, и затапливают рынок в моменты, когда их количество и без того избыточно». Эти слова были написаны в эпоху, когда золотой стандарт являлся общепринятым условием эмиссии бумажных денег. [2]

В связи с этим выгода на стороне денежных суррогатов, или как их еще называют, свободных денег. С их помощью процесс товарообмена происходит проще. Единственное, чему следует уделить особое внимание при переходе от традиционных денег к электронным – это степени их защищенности.

На текущий момент времени на территории РФ действуют обычные юридические лица, работающие через сеть сертифицированных партнеров и систему банковских счетов. Одни системы, к примеру, Яндекс.Деньги, работают строго по агентской схеме, другие привлекают кредитные организации для эмиссии платежных инструментов, которые позволяют осуществлять расчеты между клиентами. К последним можно отнести WebMoney Transfer, использующую для расчета в рублях электронные чеки на предъявителя.

Поскольку в России система государственного регулирования обращения электронных денег находится на стадии формирования, необходимо выбрать модель государственного регулирования обращения электронных денег для внедрения в России, и зарубежный опыт может быть крайне полезен.

Модель регулирования электронных денег для России №1 базируется на следующих положениях:

1. Определение электронных денег должно указывать на следующие их особенности:

- погашаемость в любой момент по требованию держателя;
- принятие в качестве средства платежа третьими лицами.

2. В рамках законопроекта необходимо разграничить деятельность по эмиссии электронных денег и предоставлению гибридных платежных услуг операторами мобильной связи.

3. К сфере регулирования законопроекта не должны относиться операции локальных электронных платежных систем, которые могли бы быть обособлены на основе ряда количественных критериев.

Модель регулирования электронных денег для России №2 предусматривает следующие параметры:

- Сфера применения электронных денег должна быть ограничена расчетами физических лиц за товары, работы и услуги, а также осуществлением прочих гражданско-правовых сделок с соблюдением требований действующего законодательства. Юридические лица и индивидуальные предприниматели могут получить право на использование элек-

тронных денег на условиях, аналогичных требованиям к расчетам наличными деньгами, установленным действующими нормативными актами.

- В качестве эмитентов электронных денег могут рассматриваться все банки и расчетные небанковские кредитные организации (РНКО).

Тем не менее, прежде чем выбрать одну из предложенных моделей регулирования электронных денег для России, необходимо определить сферу регулирования и применения электронных платежных инструментов.

Летом 2014 г. Министерство Финансов Российской Федерации объявило о введении ответственности за выпуск и реализацию денежных суррогатов, под описание которых попадают криптовалюты. Это объясняется отсутствием трактовки понятия «денежные суррогаты» в Федеральных Законах страны.

Суть предложенного Минфином РФ проекта заключается в следующем: во-первых, необходимо внести определение термину «денежный суррогат» в ФЗ от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» [17], во-вторых, определить рамки ответственности за выпуск и оборот денежных суррогатов в главе 15 КоАП РФ [5], и, наконец, разработать запрет на распространение информации, при помощи которой осуществляется эмиссия денежных суррогатов и дальнейшие операции с ними, регулирующийся Федеральным Законом от 27 июля 2006 года №149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» [18].

Закон о запрете использования виртуальных денег будет принят Госдумой в 2015 году, однако уже сегодня можно ознакомиться с проектом федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». [13] Согласно проекта предполагается создание системы административных наказаний за эмиссию денежных суррогатов как для юридических, так и для физических лиц.

Следует уточнить, что данное нововведение не коснется электронных денег (WebMoney) и игровых валют. Речь идет только о платежеспособных валютах, которые имеют независимые эмиссионные центры, в частности, биткоинах. [15]

После вступления нового Закона в силу, вероятны два пути развития дальнейших событий.

Первый вариант предусматривает перспективу полного запрета виртуальных валют в РФ как, например, в Бангладеше, Боливии, Киргизии, Эквадоре.

Безусловно, закон о запрете использования виртуальных валют будет способствовать минимизации операций с криптовалютой. Однако это негативно отразится на бизнесе и иностранных инвестициях, возможен отток IT-специалистов.

К тому же, на данный момент времени страна не располагает необходимыми средствами и компетенциями для полноценной оценки и контроля над операциями с виртуальной валютой.

Второй вариант основан на идее регулирования виртуальных валют в РФ. Для реализации этого варианта необходимо создать законодательную базу для работы с криптовалютой. Также можно ввести реестр сфер деятельности с лицензией для выполнения контрольной функции над важными сферами [14].

Полный запрет виртуальных валют с помощью приравнивания их к денежным суррогатам ставит Россию в один ряд с такими странами, как Бангладеш и Боливия по осознанности законотворческих инициатив, но никак не в ряд с развитых стран типа США и стран Евросоюза, где к виртуальным валютам относятся как к новому перспективному инструменту.

Реализация этого варианта проекта предусматривает два пути развития дальнейших событий. Первый вариант базируется на перспективе полного запрета виртуальных валют в нашей стране, что, несомненно, негативно отразится на экономике РФ.

Второй вариант предполагает формирование законодательной базы для работы с криптовалютой. Этот путь более сложный по сравнению с первым вариантом, однако, его осуществление открывает новые возможности в сфере проведения расчетов между продавцами и покупателями, а также нашей стран в целом.

Литература

1 - Алексеева Г.И., Маковская Ю.И. Проблемы бухгалтерского учета расчетов с использованием электронных денег // Все для бухгалтера - № 4(208), стр. 15-19, с. 15;

2 – Геззель С. Свободная земля и свободные деньги как путь к естественному экономическому порядку, 1916;

3 – Евсюков Д.Е. Электронные деньги и их влияние на денежную систему завтра [Электронный ресурс] // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки». - URL:

http://www.nsu.ru/exp/ref/Media:4edf33a8c871dec5190003846_Evsukov.pdf (дата обращения: 03.04.2013), стр. 1-10, с. 2;

4 - Клиторин В., Черкасский В. Денежные суррогаты: экономические и социальные последствия // Вопросы экономики – 1997. - №10, стр.52-57, с. 53;

5 - Кодекс Российской Федерации об Административных Правонарушениях (КоАП РФ) от 30.12.2001 № 195-ФЗ (действующая редакция от 06.04.2015), глава 15 - Доступ из информ.-правовой системы "КонсультантПлюс";

6 - Криворучко, С. В. Деньги: дематериализация или материальная трансформация / С. В. Криворучко, В. А. Лопатин // Банковское дело. – 2014. – № 2, с. 41-44, стр. 41;

7 - Крылов О.М. К вопросу о правовой категории «денежный суррогат» // Административное и муниципальное право: бизнес, экономика, финансы. – М., 2011, №8, стр. 56-61, с. 57;

8 - Мнацаканян А.Г. Деньги и кредит: учебное пособие для специальностей "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет и аудит", "Мировая экономика" / А. Г. Мнацаканян ; Балт. ин-т. экономики и финансов. - 2-е изд., перераб. и доп. - Калининград : Изд-во БИЭФ, 2005. - 211 с., с. 11, 22;

9 - Ожегов – Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов/Под ред. докт. филол. наук , проф. Н.Ю.Шведовой. – 15-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1984. – 816 с., с. 694;

10 – Отчет ФАТФ. Виртуальные валюты. Ключевые определения и потенциальные риски в сфере ПОД/ФТ [Электронный ресурс], 2014, стр. 1-28, с. 7 - URL:

http://www.eurasiangroup.org/files/FATF_docs/Virtualnye_valyuty_FATF_2014.pdf;

11 - Ю.Пашкус. Деньги: прошлое и современность.- Л.: Изд-во ЛГУ, 1990;

12 - Предеин Е.В. «Денежные суррогаты» в экономике России: автореф. дис. канд. экон. наук. АНХ при Правительстве РФ, г. Москва, 2004 г., 168 с., с. 4;

13 - Проект о запрете денежных суррогатов // Государственный единый портал regulation.gov.ru1 [Электронный ресурс] - URL:

http://regulation.gov.ru/project/17205.html?point=view_project&stage=1&stage_id=6213;

14 – Русскоязычный информационный сайт о криптовалюте Bitcoin // Будущее криптовалюты в России [Электронный ресурс] - URL:

<http://bits.media/budushchee-criptovalyuty-v-rossii/#7>;

15 – Самофалова О. Денежный суррогат [Электронный ресурс] // Деловая газета «Взгляд» - URL:

<http://www.vz.ru/economy/2014/1/28/669934.html>;

16 – Самуэльсон П. Воспоминания биржевых трейдеров и бизнесменов. Разная художественная литература для трейдеров и деловых людей [Электронный ресурс] - URL:

http://1pixel.ru/view_bur.php?id=18;

17 - Федеральный закон от 10 июля 2002 г. №86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" (с изменениями и дополнениями) - Доступ из информ.-правовой системы "КонсультантПлюс";

18 - Федеральный закон от 27.07.2006 N 149-ФЗ (ред. от 21.07.2014) "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" (27 июля 2006 г.) - Доступ из информ.-правовой системы "Консультант-Плюс";

19 - Blizzard Entertainment. Что такое World of Warcraft [Электронный ресурс] - URL: <http://eu.battle.net/wow/ru/game/guide/>.

ПОРЯДОК РАСЧЕТА ОТПУСКНЫХ

ДЖАБРАИЛОВА Х.

ГАОУ ВПО ДГУНХ

фак. Бухучет и аудит напр. экономика, 4 курс

г. Махачкала

Научный руководитель

ИБРАГИМОВА А.Х.

На первый взгляд кажется, что расчет отпускных – это не такая уж и трудная задача. Такой точки зрения обычно придерживаются практически все сотрудники, за исключением естественно бухгалтера. Ведь бухгалтеру известно, что стандартных ситуаций при расчете отпускных практически не бывает. К тому же теперь и без того нелегкую задачу значительно усложняет новый порядок расчета отпускных.

Согласно новым правилам расчета отпускных, право на отпуск возникает у сотрудника после первых шести месяцев работы, но при этом стоит отметить, что в этот период не включается время, когда работник находился в отпуске без сохранения зарплаты (за свой счет) более чем на 14 дней.

Однако, если сотруднику действительно необходим отпуск, то вполне реально получить отпуск «авансом», для этого необходимо просто договориться с руководством, хотя конечно далеко не всем сотрудникам начальник готов предоставить такого рода «аванс».

Однако при этом не стоит забывать, что в определенных случаях очередной отпуск может быть не только продлен, но и перенесен на другой срок, при этом новые даты отпуска фирма согласует с работником.

Основные правила предоставления, расчета и оплаты отпуска закреплены в Трудовом кодексе РФ (ТК РФ). В статье закреплено право работников на предоставление ежегодного отпуска с сохранением места работы и оплаты среднего заработка, размер которого составляет 28 календарных дней.

Помимо основного ежегодного оплачиваемого отпуска существуют также ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска, которые представляются работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами (статьи 115, 116 ТК РФ).

Расчет отпуска (ежегодного основного и дополнительного оплачиваемого) производится в календарных днях и максимальным пределом оплата отпуска не ограничивается. При этом нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Согласно ТК РФ, право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации, однако по договоренности с работодателем оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения этого срока.

Очередность предоставления отпусков определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации не позднее чем за две недели до наступления календарного года.

График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника. О времени начала отпуска работник должен быть извещен не позднее чем за две недели до его начала.

По дополнительному соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части, однако в этом случае хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Расчет и оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до начала отпуска. Об этом говорится в статье 136 ТК РФ. Остановимся подробнее на правилах расчета оплаты отпуска.

Порядок расчета среднего заработка для отпускных содержится в Постановлении Правительства РФ от 24.12.07 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» [1].

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат. Средний дневной заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней).

Средний дневной заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных законодательством, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели. В коллективном договоре могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников (ст. 139 ТК РФ).

В расчете среднего заработка учитываются только доходы, начисленные работнику за выполнение трудовых обязанностей. А такие выплаты как материальная помощь, дивиденды, кредиты при расчете среднего заработка не учитываются.

В общем виде формула расчета среднего дневного заработка выглядит следующим образом: Среднедневной заработка = Начисления сотруд-

нику за расчетный период разделить на 12 (кол-во месяцев) /разделить на 29,3 (среднемесячное количество дней)

Организация, в которой работник получил доход, обязана рассчитать, начислить и уплатить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц (п. 1 ст. 226 НК РФ). Доход в виде отпускных облагается НДФЛ по ставке 13 % (ст. 224 НК РФ). Организация обязана удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов работника при их фактической выплате, а перечислить налог не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату отпускных (п. 6 ст. 226 НК РФ).

На суммы отпускных также начисляются взносы во внебюджетные фонды, платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Отпускные уменьшают базу, облагаемую налогом на прибыль на основании п.7 ст.255 НК. Соответственно, если начислить на отпускные взносы во внебюджетные фонды

и прочие начисления, то они уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В соответствии с ПБУ 8/2010, для целей бухгалтерского учета организация должна создавать резерв для выплаты предстоящих отпускных [2].

Операции по формированию резерва на оплату отпусков отражаются в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет 20, 25, 26, 44 Кредит 96

Расходы на оплату отпусков списываются за счет созданного резерва: Дебет 96 Кредит 70, 69.

Список литературы

1. Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы"
2. Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)".

ПРИЗНАНИЕ ЗАТРАТ НА ГЕОЛОГОРАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ РЕСУРСОВ СОГЛАСНО ПРИНЦИПАМ МСФО

ИБРАГИМОВА А.Х.

*доцент кафедры Экономика и бухгалтерский учет
КФ СПбГЭУ*

Первоначальное признание затрат на проведение геологоразведки и оценки согласно исключению, предлагаемому МСФО (IFRS) 6. Согласно исключению, предлагаемому МСФО (IFRS) 6, компания может продол-

жать применять ту же учетную политику в отношении затрат на геологоразведку и оценку, которую она применяла до принятия МСФО (IFRS) 6. Капитализированные согласно этой политике затраты могут не соответствовать определению актива согласно принципам МСФО, так как еще не была продемонстрирована вероятность того, что актив будет приносить экономические выгоды в будущем. В соответствии с МСФО (IFRS) 6 такие затраты считаются активами. Таким образом, затраты на геологоразведку и оценку могут быть капитализированы раньше, чем это разрешается согласно принципам МСФО.

Затраты, понесенные в связи с осуществлением деятельности по геологоразведке, необходимо относить на расходы, за исключением случая, когда они удовлетворяют определению актива. Компания признает актив, если существует вероятность того, что в результате данных затрат компания получит экономические выгоды. Экономические выгоды могут быть получены в результате использования в коммерческих целях запасов углеводородов, продажи прав на проведение геологоразведочных работ или в результате продолжения разработки. На этой стадии компании трудно продемонстрировать, что существует вероятность возмещения затрат на геологоразведку. В результате затраты на геологоразведку должны быть отнесены на расходы. Практически все компании, переходящие на применение МСФО, приняли решение использовать исключение, предусмотренное МСФО (IFRS) 6, а не разрабатывать учетную политику в соответствии с принципами МСФО.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 необходимо переклассифировать активы геологоразведки и оценки сразу же по завершении процедуры оценки. Активы геологоразведки и оценки, для которых выявлены запасы, добыча которых экономически целесообразна, необходимо переклассифицировать в активы по разработке. Непосредственно перед переклассификацией активов по геологоразведке и оценке проводится тестирование на обесценение. Требования к тесту на обесценение приведены далее [3].

Обесценение активов по геологоразведке и оценке.

Стандарт МСФО (IFRS) 6 вводит альтернативный режим тестирования на обесценение активов по геологоразведке и оценке, который отличается от общих требований к тестированию на обесценение. Компания оценивает активы по геологоразведке и оценке только при возникновении фактов и обстоятельств, свидетельствующих о наличии обесценения. К признакам обесценения, среди прочих, относятся следующие:

- срок действия прав на проведение геологоразведочных работ истек либо истечет в ближайшем будущем и не будет продлен;
- проведение дальнейших работ по геологоразведке и оценке ресурсов не запланировано и не заложено в бюджете;
- принято решение о прекращении работ по геологоразведке и оценке ресурсов на данной территории из-за отсутствия запасов, добыча которых экономически целесообразна;

- существуют достаточно убедительные данные, указывающие на то, что балансовая стоимость активов не будет полностью возмещена в результате разработки и добычи в будущих периодах.

Как только выявлены признаки обесценения активов по геологоразведке и оценке, они должны быть протестированы на обесценение. Для активов по геологоразведке и оценке МСФО также вводит понятие более крупных единиц, генерирующих денежные средства. Компаниям разрешается группировать активы геологоразведки и оценки вместе с активами по добыче при наличии четкой учетной политики в отношении такой группировки, и эта политика применяется последовательно от периода к периоду. Единственным ограничением является требование о том, что генерирующая денежные средства единица или группа таких единиц не могут быть крупнее сегмента. Следовательно, группировка активов по геологоразведке и оценке вместе с активами по добыче может позволить избежать обесценения [2].

После принятия решения о том, что добыча является экономически целесообразной, активы геологоразведки и оценки необходимо переклассифицировать из этой категории. Тестирование данных активов на обесценение проводится в соответствии с политикой, которая установлена в МСФО (IFRS) 6 и принята компанией до момента переклассификации. Однако после того как активы будут переклассифицированы из этой категории, к ним будет применяться обычная процедура тестирования в соответствии с руководством МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" [1].

Если затраты на геологоразведку и оценку ресурсов являются результативными, соответствующие активы переносятся в категорию активов по разработке. Нерезультативные затраты на геологоразведку и оценку ресурсов подлежат списанию до величины справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, так как уже нельзя далее использовать льготное условие, по которому разрешается группировать данные активы с активами по добыче в рамках более крупной единицы, генерирующей денежные средства.

На активы, переклассифицированные из категории активов по геологоразведке и оценке, распространяются обычные требования МСФО по тестированию на обесценение на уровне единицы, генерирующей денежные средства, и по амортизации на уровне отдельных активов. При этом тестирование на обесценение и амортизация группы активов недопустимы.

Список литературы

1. Никитин В.В. Расходы на освоение природных ресурсов / В.В. Никитин // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2009. – №17. – С.9–10.
2. Пляс К. Учёт затрат на освоение природных ресурсов. Электронный ресурс: <http://ppt.ru/news/123116>. Дата обращения 10.12.2015.

3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - 3-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 512 с. - (Высшее образование). ISBN 978-5-16-002922-1

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

НАВРУЗБЕКОВА З.Р.

Ст.преподаватель кафедры «ЭиБУ»

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

НУРАХМАЕВА И.Г.

4 курс БУАиА

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

Выполнила студентка 4 курса БУАиА

Организация в процессе финансово- хозяйственной деятельности имеет право выдать некоторые суммы в подотчет своим работникам. Подотчетными суммами называются денежные авансы, выданные предприятием из кассы на расходы для осуществления оперативной деятельности предприятия.[2]

Подотчетные лица - это работники организации, выполняющие свои функции за пределами предприятия. Для выполнения таких функций администрация выдает им денежные средства в виде авансов в размере, определенном действующим законодательством. [1]

Служебной командировкой является поездка работника по распоряжению руководителя организации в другую местность на определенный срок для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Максимальным сроком командировки считается 40 дней, а за границу 60 дней. [1]

Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером на основании заявления работника и приказа руководителя.

Оформляется расходный кассовый ордер (РКО) по форме N КО-2, который должен подписать главный бухгалтер организации (иное лицо, уполномоченное на подписание кассовых документов приказом или доверенностью, выданной руководителем организации) (пп. 4.2, 4.3 п. 4, п. 6 Указания N 3210-У). После того как работник поставит свою подпись на РКО, кассир (работник, в должностные обязанности которого входит ведение кассовых операций), а если его нет - руководитель организации выдает работнику деньги из кассы и подписывает РКО (пп. 6.2 п. 6 Указания N 3210-У)[4].

Утвержденной типовой формы заявления на выдачу денег под отчет нет. Заявление может быть написано в свободной форме или по разработанной организацией соответствующей типовой форме.

Выдавая деньги под отчет, должны соблюдаться требования, установленные Порядком ведения кассовых операций. Пунктом 11 Порядка запрещает:

1)выдавать подотчетные суммы работнику, не отчитавшемуся по ранее полученным деньгам;

2)передавать подотчетные суммы от одного работника к другому.[2]

Выдача денег под отчет оформляется проводкой:

Проводка	Операция
Д 71 - К 50	Работнику выданы деньги под отчет

Выданные под отчет деньги не облагаются НДФЛ и страховыми взносами.

Деньги под отчет можно выдать не только работнику, но и физическому лицу, с которым у организации заключен гражданско-правовой договор (п. 5, пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У, Письмо Банка России от 02.10.2014 N 29-Р-Р-6/7859). В этом случае выдача денег под отчет оформляется так же, как выдача денег под отчет работнику организации[4].

Согласно порядку ведения кассовых операций, лица, получившие наличные денежные средства в подотчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они обязаны, или со дня возвращения из командировки, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах.[2]

С отменой командировочного удостоверения фактический срок нахождения работника в командировке определялся по проездным документам, которые работник представляет по возвращении. Так, к примеру, если работник летит в командировку на самолете, то дата начала и окончания деловой поездки подтверждается авиабилетами.

Если же работник отправился в командировку на личном транспорте, то по возвращении ему потребуется составить служебную записку и указать в ней даты убытия и прибытия. К ней также нужно будет приложить подтверждающие документы (например, кассовые чеки на бензин, квитанции об оплате парковки и др.).

Если работник потеряет проездные документы, работодателю потребуется дополнительно запросить у транспортной организации подтверждение поездки. Определять срок нахождения в командировке по командировочному удостоверению больше нельзя. [5]

Порядок оформления командировок снова поменяли. Эти изменения начали действовать с 8 августа 2015 года, которые в свою очередь обезопасят командировочные расходы.

Журналы учета командировочных работников. С 8 августа можно перестать вести журнал учета выбывших в командировку работников и журнал учета прибывающих в компанию чужих сотрудников. Сами бланки остаются действующими. Но из постановления № 749 исключили пункт 8, в котором говорилось о необходимости такого учета. Чтобы отказаться от

ведения журналов, отдельный приказ не нужен, достаточно прекратить делать записи с 8 августа.

Приказ о направлении в командировку. Новые правила уточняют, что работник направляется в командировку на основании письменного решения работодателя. Большинство компаний и до 8 августа оформляли эти решения в виде документа, обычно приказа. Но в постановлении № 749 не было об обязательной письменной форме. Это не значит, что все приказы на командировку, составленные до 8 августа не обязательны. Приказ фиксирует срок, на который работодатель отправляет сотрудника в служебную поездку. Если предположить, что решение руководителя могло быть устным, то определить и подтвердить планируемую продолжительность командировки было бы невозможно.

Кроме того, в новой редакции пункта 7 постановления № 749 уточняется, что проезд в командировку на личном или служебном транспорте происходит на основании письменного решения работодателя. То есть в приказе помимо прочего надо отразить еще и способ проезда: на общем транспорте либо на личном.

Служебная записка. Стало ясно, как подтвердить срок пребывания в деловой поездке, если сотрудник использовал служебную или чужую по доверенности. По новым правилам для этих случаев, как и для командировок на личной машине, подходит служебная записка. К этому документу требуется прикладывать документы, подтверждающие использование машины для служебной поездки.

Документ о проживании. Чиновники уточнили правила на тот случай, если по возвращении из поездки у работника не оказалось проездных документов. Фактический срок командировки в такой ситуации подтверждают квитанция, талон из гостиницы или любой другой документ о заключении договора на оказание гостиничных услуг по месту командирования. В этом документе должны быть четыре обязательных реквизита, которые предусмотрены Правилами предоставления гостиничных услуг, утвержденными постановлением Правительства РФ от 25 апреля.[3]

Список использованной литературы:

- 1) Астахов В. П. Бухгалтерский финансовый учет. Москва, Юрайт, 2013
- 2) Сацук Т. П. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность. Кнорус, Москва, 2014
- 3) Главбух №17 2015
- 4){Типовая ситуация: Как выдать наличные деньги под отчет? (Издательство "Главная книга", 2015) {КонсультантПлюс}}
- 5) Интернет ресурс: buhonline.ru›pub/comments/2015/1/9458

СВЕРХУРОЧНАЯ РАБОТА И ЕЕ ОПЛАТА

ИЛЬЯСОВА А.А.

ГАОУ ВПО ДГУНХ

фак. Бухучет и аудит напр. экономика, 4 курс

г. Махачкала

Научный руководитель

ИБРАГИМОВА А.Х.

Сверхурочной считается работа, выполняемая сотрудником по инициативе работодателя за пределами установленной для него продолжительности рабочего времени [1]. А именно за пределами ежедневной работы (смены) или сверх нормального числа рабочих часов за учетный период. Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого сотрудника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год, работодатель обязан обеспечить точный учет ее длительности. Согласно Трудовому кодексу РФ, нельзя привлекать к сверхурочной работе:

- несовершеннолетних (лиц в возрасте до 18 лет);
- беременных женщин;
- работающих по ученическому договору.

Отметим, что привлекать к сверхурочной работе инвалидов и женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, разрешается лишь с их письменного согласия.

Но только при условии, что такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением.

Привлечение работодателем сотрудника к сверхурочной работе допускается только с его письменного согласия:

- при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая не могла быть выполнена (закончена) в течение основного рабочего времени;
- при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда их неисправность может стать причиной прекращения работы для значительного числа работников;
- при неявке сменщика, если работа не допускает перерыва (в таких случаях работодатель обязан немедленно принять меры по его замене).

Инвалиды и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, должны быть ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ под подпись.

Законодательство не предусматривает, в какой форме должно быть составлено уведомление работника о сверхурочной работе.

Однако лучше это сделать письменно. Так как в случае конфликта между сотрудником и работодателем по данному вопросу можно будет подтвердить, что он был уведомлен надлежащим образом о режиме и характере предстоящей сверхурочной работы. В документе следует указать: причины вызвавшие необходимость сверхурочной работы, перечень при-

влекаемых сотрудников, продолжительность работы и размер компенсации за работу.

Получив согласие сотрудника, работодатель должен на основании уведомления оформить приказ о привлечении его к сверхурочной работе также в произвольной форме.

Время, отработанное сверхурочно, отмечается в табеле учета рабочего времени. Продолжительность сверхурочной работы в табеле отмечают буквенным кодом «С» или цифровым «04».

На основании изданного приказа и табеля учета рабочего времени бухгалтерия учреждения сможет оплатить сверхурочную работу.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы не менее чем в двойном. Однако, конкретные размеры такой оплаты можно закрепить в коллективном или трудовом договорах, а также в локальном нормативном акте.

Работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период оплачивается не менее чем в полуторном размере за первые два часа работы и не менее чем в двойном за остальные часы сверхурочного труда.

Согласно статье 101 Трудового кодекса РФ, ненормированным рабочим днем считается особый режим работы, который нельзя установить всем сотрудникам учреждения. Значит, трудиться на условиях ненормированного рабочего дня могут только отдельные сотрудники по распоряжению работодателя. Они могут привлекаться к данной работе лишь при необходимости (нерегулярно).

Ненормированный рабочий день предполагает выполнение сотрудником своих трудовых функций за пределами установленной для него продолжительности рабочего времени. Такой режим прописывается в трудовом договоре с работником. Работа, выполненная в режиме ненормированного рабочего дня, не подлежит дополнительной оплате. Сотрудники с подобным трудовым графиком имеют право только на ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск [1]. Его продолжительность определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка учреждения. При этом дополнительный отпуск не может быть менее трех календарных дней.

При оплате работы в выходные и нерабочие праздничные дни следует руководствоваться правилами, установленными статьями 113 и 153 Трудового кодекса РФ.

По общему правилу такая работа запрещается. Однако в некоторых обстоятельствах работодатель может привлечь к ней сотрудника, но только с его письменного согласия и для выполнения заранее непредвиденных работ, от срочного исполнения которых в дальнейшем зависит нормальная работа учреждения в целом или ее отдельных подразделений.

Независимо от основания привлечения сотрудника к работе в выходные или нерабочие праздничные дни оно всегда оформляется письменным распоряжением работодателя.

Такая работа оплачивается не менее чем в двойном размере. Оплата определяется исходя из формы расчетов с работниками:

- сдельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, – в размере не менее двойной дневной (часовой) тарифной ставки;
- работникам, получающим оклад (должностной), – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада.

Вместо повышенной оплаты сотрудник может взять день отдыха. Тогда его работа в выходные или нерабочие праздничные дни будет оплачиваться в одинарном размере. При этом день отдыха вообще не оплачивается.

Ночным считается время с 22 до 6 часов [1]. Продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на один час без последующей отработки. Исключение – сотрудники, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени или принятые специально для такой работы.

Согласно статье 154 Трудового кодекса РФ, каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере. Минимальные размеры такой оплаты определены постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 554. Так, минимум повышения оплаты труда за работу в ночное время составляет 20 процентов часовой ставки сотрудника за каждый час такой работы.

Максимальный предел такой оплаты в трудовом законодательстве не установлен.

Поэтому конкретные размеры повышения оплаты труда за работу в ночное время прописываются во внутренних документах учреждения (трудовом договоре, локальном нормативном акте или коллективном договоре).

Список литературы

1. Трудовой кодекс РФ, ст. 99, 203,
2. Письмо Минздравсоцразвития России от 31 августа 2009 г. № 22-2-3363;

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

КИРКАЧ Ю.Н.

аспирантка 1 курса

Кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ)

*научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
ХАХОНОВА Н.Н.*

За последнее десятилетие в экономически развитых странах Северной Америки и Европейского Союза корпоративная отчетность стала основой социального партнерства с властями всех уровней и обществом в целом. В ней отражается информация, которая характеризует деятельность хозяйствующего субъекта. Важной составляющей эффективного управления компанией является корпоративная управленческая отчетность.

В зарубежной литературе дано определение и цель управленческого учета (SMA- Statements of management accounting) 1A Определение управленческого учета» (Definition of management accounting) 1B «Цели управленческого учета» (Objectives of management accounting): «управленческий учет-это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке, и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полнотой их учета. Управленческий учет также включает подготовку финансовых отчетов для неуправленческих групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, регулирующие органы и налоговые инспекции» [1]. Таким образом, из определения видно, что управленческий учет гораздо шире, нежели финансовый, поскольку включает в себя не только финансовые показатели, но и нефинансовые.

Управленческая отчетность отражает необходимые внутренним пользователям подробные и конкретные сведения о состоянии и результатах хозяйственной деятельности организации в целом или отдельных ее подразделений.

Первостепенной задачей корпоративной управленческой отчетности является оказание информационной помощи руководителям и специалистам холдинга для принятия решений. Именно управленческая отчетность позволяет руководству организации и ее собственникам своевременно контролировать и корректировать реализуемые управленческие решения [3]. В корпоративной управленческой отчетности отражаются не только важнейшие бизнес-процессы организации. С помощью нее можно сделать анализ тенденций развития компании.

Международный опыт показывает, что работа и отчетность по корпоративной системе и устойчивому развитию дает компаниям эффективный результат как минимум в форме:

- 1) роста имиджа и деловой репутации;

- 2) роста капитализации;
- 3) укрепления сплоченности трудового коллектива;
- 4) развития прозрачности компании для общественности;
- 5) повышения инвестиционной привлекательности;
- 6) вклад в устойчивое национальное развитие [2].

Эффективно построенная система управленческого учета на предприятии играет положительную роль в деятельности компании, помогает сократить издержки и увеличить производительность, ведь в процессе управления бизнесом оказываются втянутыми самые разные сотрудники, и каждый из них, в той или иной степени, решает задачи управления ресурсами, контроля показателей деятельности, анализа представленной информации и прогнозирования результатов. Следовательно, от каждого из них зависит общий успех компании.

Процесс создания управленческой отчетности не регулируется соответствующими законодательными и нормативными актами, поэтому состав и содержание отчетных показателей, форма и сроки их предоставления устанавливаются организацией самостоятельно.

При построении системы управления в группе компаний возникает такая проблема как отсутствие достаточной информации о деятельности отдельно взятых предприятий и, как следствие, о состоянии дел в компании в целом. К основным проблемам можно отнести отсутствие оперативного сбора информации и неунифицированный формат внутренней отчетности.

Процесс оперативного сбора информации и его автоматизация, во всех компаниях происходит по-разному. Наиболее распространенным способом решения задач автоматизации являются собственные разработки или адаптируемые продукты. Основной довод в пользу такого подхода: высокая стоимость комплексных информационных систем. Во многих компаниях управленческий учет ведется в программе MS Excel, либо с использованием собственных разработок. Есть и сторонники приобретения профессиональных систем, которые считают, что необходима серьезная комплексная информационная система. От неэффективного программного продукта страдает как бухгалтерская, так и управленческая информация: не достигается необходимая степень детализации и скорость предоставления данных.

Таким образом, лучшим решением проблемы автоматизации, по нашему мнению, является приобретение профессиональных систем. Это, конечно, дорого, но очень эффективно.

Что касается унификации формата внутренней отчетности, то в международной практике используются три метода предоставления отчетности в интегрированных структурах:

- 1) каждая компания рассматривается как независимая и предоставляет только собственную отчетность;
- 2) учитывается наличие хозяйственных взаимосвязей между элементами метакорпорации, т.е. в отчетности обособленно показываются инве-

стиции в другие компании метакорпорации, а также операции, осуществляемые внутри метакорпорации.

3) метакорпорацией в целом предоставляется (как единым хозяйствующим субъектом) консолидированная отчетность [4].

Российским компаниям, на наш взгляд, целесообразней всего разработать и утвердить учетную политику корпорации в области управленческого учета, в которой бы отражались формы корпоративной управленческой отчетности, методы и сроки ее составления.

По мнению Сапожниковой Н.Г., учетная политика корпорации - это принятая совокупность способов ведения управленческого учета, поэтому при формировании учетной политики корпорация должна стремится разработать вариант наиболее адекватно отражающий происходящие хозяйствственные процессы, состояние экономической среды и таким образом сформировать полную, объективную и достоверную информацию для принятия управленческих решений и удовлетворения всесторонних интересов различных пользователей [4].

В учетной политике можно закрепить, какие показатели в обязательном порядке необходимо отражать в корпоративной управленческой отчетности. Например, в качестве значимых нефинансовых показателей могут выступать:

1) Показатели окружающей среды: объем выбросов загрязняющих веществ, процент повторного использования материалов, аварии и повреждения, связанные с продукцией и услугами;

2) Показатели рынка и заказчиков: доля рынка, новые и упущенные заказчики, индексы удовлетворенности или неудовлетворенности заказчиков;

3) Показатели конкурентов: ассортимент новой продукции, показатель цен, показатель качества;

4) Показатель внутренних бизнес-процессов: время цикла разработки продукции, количество новых видов продукции, время исполнения заказа;

5) Учет людских ресурсов: дисциплина работников, показатели текучести кадров, предложения от сотрудников [1].

Учетной политикой необходимо регламентировать единую методологию расчета исследуемых показателей, позволяющих определить влияние факторов, выявить тенденции развития и т.д.

Приведенные выше показатели могут применяться на многих предприятиях независимо от их специфики.

При формировании учетной политики предполагается выполнение следующих допущений: имущественной обособленности организации; непрерывности деятельности организации, последовательности применения учетной политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также требований: полноты, своевременности, осмотрительности, непротиворечивости, рациональности.

Из вышесказанного следует, что для составления информационной корпоративной управленческой отчетности российским предприятиям необходимо решить следующие задачи:

1) Внутри холдинга необходимо создать единую информационную среду, которая охватывала бы всю систему управленческого учета и отчетности;

2) Необходимо разработать учетную политику для управленческого учета и закрепить в ней, какие нефинансовые показатели нужно отражать в системе управленческой отчетности, поскольку без них невозможно принятие обоснованных управленческих решений.

Практическое отсутствие достаточного отечественного опыта по составлению и ведению единой управленческой отчетности в интегрированных структурах указывает на то, что перед этими структурами стоит принципиально новая задача – налаживание системы корпоративной отчетности.

Развитие корпоративной управленческой отчетности должно сыграть положительную роль в расширении сотрудничества организаций как внутри страны, так и за ее пределами.

Литература:

1. Аверчев И.В. Институт сертифицированных финансовых менеджеров (Великобритания). Методические материалы по курсу Управленческий учет и принятие решений, изд. ИСФМ, 2009. - 388.

2. Кузьмишина Л.А. Совершенствование системы корпоративной управленческой отчетности федерального торгового холдинга [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://dvs.rsl.ru>

3. Попов А.Н. Методика проведения аудита достоверности управленческой отчетности. //Учет и статистика, 2015

4. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://dvs.rsl.ru/>

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА

ОМАРОВА П.А.

ФГБОУ ВПО ДГУ

фак. Экономический напр. экономика, 4 курс

г. Махачкала

Науч. рук.

ИБРАГИМОВА А.Х.

Материальные ресурсы при их хозяйственном потреблении отражаются в управленческом учете издержек производства. Наиболее сущес-

ственными группами материальных ресурсов как покупных, так и собственного производства, включаемых в состав издержек производства, являются следующие:

- сырье, основные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, образующие материальную основу производимых видов продукции;
- вспомогательные материалы технологического и нетехнологического назначения;
- услуги со стороны по заготовлению и складированию материальных ресурсов, увеличивающие их стоимость.

Потребленные сырье и материалы на опыты, испытания и исследования учитываются как слагаемые экономические элементы комплексных издержек производства. При этом измерение количества потребленных материальных ресурсов одного и того же наименования осуществляется с помощью регламентированных контрольно измерительных процедур в зависимости от организационно-технологических особенностей конкретного предприятия.

Определенные трудности представляет учет сырья и материалов собственного изготовления, которые, например, на многих предприятиях учитываются вместе с покупными материальными ресурсами по фактической себестоимости их изготовления. Аналогично учитываются услуги собственных складов и кладовых. Однако, во всех случаях, списание издержек производства по соответствующим экономическим элементам со счета вспомогательных производств осуществляется по тем материальным ресурсам, потребление которых фактически имело место при оказании соответствующих видов вспомогательных услуг, списанных на производственные счета по результатам расчета их внутрипроизводственного оборота.

Управленческий учет потребленных в производстве материальных ресурсов по их видам можно условно разделить на два этапа. Первый - стоимостная оценка потребленного количества материальных ресурсов. Здесь для оценки материальных издержек производства, используются средневзвешенная дневная себестоимость, а также стоимостные характеристики, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), а именно: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материалов - метод ФИФО. Второй - количественно-стоимостной учет потребленных материальных ресурсов с использованием различных методов.

При организации управленческого учета материальных издержек производства колебания (отклонения) в стоимости приобретения являются учетным объектом и относятся на соответствующие наименования потребляемых материальных ресурсов способом прямой принадлежности. Это достигается либо автономным кодированием слагаемых элементов стоимости приобретения и обязательным проставлением этих кодов в первичных документах, в которых фиксируется фактическое количественное потребление материальных ресурсов определенного качества, либо опреде-

лением среднедневного уровня цены, сложившегося с учетом различий в составе издержек производства по отдельным партиям материальных ресурсов.

Основные процедуры определения фактической себестоимости единиц материальных ресурсов, потребленных в производство, сводятся к двум важнейшим из них. Первая процедура состоит в определении фактической себестоимости потребленных при производстве продукции материальных ресурсов как средневзвешенной величины стоимостей остатка и поступления каждого их вида, имевшего оборот в производственной сфере, в течение отчетного периода, а также обобщения фактической первичной учетной информации. На промышленных предприятиях эта процедура определения фактической себестоимости потребленных в производстве материальных ресурсов наиболее распространена. При этом определение их фактической себестоимости осуществляется исходя из их оборота за каждый отчетный период (месяц) не в сфере производства, а в сфере материально-технического обеспечения, т. е. относится к определению себестоимости отпуска материальных ресурсов со складов предприятия в производство. Естественно, такой порядок предоставляет предприятиям больше времени для осуществления указанной процедуры, но одновременно ослабляет контрольные функции учета за соблюдением платежной дисциплины и издержкоемкостью производства. Вторая процедура заключается в определении с любой периодичностью фактической себестоимости потребленных материальных ресурсов в производстве исхода из средней стоимости их поступления. Эта процедура, как правило, используется на промышленных предприятиях, где производство организовано по принципу "работы с колес". Для этого должны быть хорошо развиты производительные силы отраслей инфраструктуры, в том числе грузового автотранспорта, железных дорог, грузового авиатранспорта и скоростного водного транспорта. Это существенно упрощает управленческий учет и контроль стоимостных факторов формирования фактической себестоимости потребляемых в производстве материальных ресурсов.

Важным условием упрощения и снижения трудоемкости управленческого учета является автоматизация учетной информации, относящейся к потреблению материальных ресурсов в производстве. Что особенно актуально на предприятиях с аналоговыми и непрерывными технологическими процессами.

Количественно-стоимостной учет отпуска и потребления материальных ресурсов в производстве по их видам можно вести с использованием следующих способов: их средневзвешенной дневной себестоимости; себестоимости единицы; средней себестоимости; себестоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО).

Учет поступления материальных ресурсов в производство осуществляется по дневной себестоимости заготовления, а затем рассчитывается среднедневная себестоимость их потребления в производстве. В конце месяца (или другого отчетного периода) рассчитывается средневзвешенная

себестоимость единицы материальных ресурсов, потребленных в производстве.

При применении способа ФИФО применяется правило: первая партия материалов на приход - первая партия в расход. Суть данного метода заключается в том, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списываются материалы по себестоимости первой партии, затем по себестоимости второй партии и т. д.

Способ ФИФО позволяет максимально снизить величину материальных издержек производства. Соответственно увеличивается производственно-финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

При широкой номенклатуре потребляемых в производстве материальных ресурсов на предприятиях в целях упрощения управлеченческого учета широко используются так называемые «учетные цены». Однако применение стабильных учетных цен для оценки потребленных материальных ресурсов возможно только в условиях низкоинфляционной экономики, поскольку даже текущая индексация средств, авансированных в сферу производства, не позволяет избежать существенных искажений фактической материалоемкости производства. В этих случаях отклонения от учетных цен на материальные ресурсы относятся на отдельные их виды (наименования) косвенным способом.

Построение управлеченческого учета материальных издержек производства на промышленных предприятиях должно развиваться на основе увеличения частоты обобщения первичной учетной информации о потребленных на целевые нужды материальных ресурсов как в количественном, так и в стоимостном выражении. Кроме того, в системе управлеченческого учета издержек производства на предприятиях должна формироваться информационная база для решения задач по созданию экономически оправданной материалоемкости продукции на основе прогнозных расчетов.

Использование учетной информации о материальных издержках производства в системе управлеченческого учета позволяет осуществлять планирование материалоемкости производства. Это делается с целью ее снижения на единицу вырабатываемой продукции и определения стратегии развития материалосберегающих технологий производства на предприятиях. Информационные потребности собственника предприятия в условиях рыночной экономики определяются, прежде всего, стремлением к получению максимального производственно-финансового результата при минимальных издержках производства

Литература

1. Бухгалтерский учет: Учебник/А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др.;
2. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства. - "Редакция журнала "Бухгалтерский учет", 2014. — 360 с.; ил.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник — МЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1171 с.

4. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. - Финансы и статистика, 2005. — 464 с.;

«СТАНДАРТ-КОСТ» В СИСТЕМЕ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА

АГАЕВ Х.Ф.

ФБГОУ ВПО ДГУ

фак. Экономический напр. экономика, 4 курс

г. Махачкала

Науч. рук.

ИБРАГИМОВА А.Х.

Как известно управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах одного предприятия. Его важной функцией является определение финансового результата каждого сегмента деятельности, на основе нормирования затрат. При этом в осуществлении процесса принятия решения, планирования, контроля и регулирования деятельности каждого сегмента деятельности большое значение имеет рациональная организация учета по универсальной системе учета «стандарт-кост». Каждый сегмент подвержен рискам и получает прибыль, отличающуюся от другого сегмента. Получаемая прибыль или убыток сегмента зависит от существующих нормативов затрат и отклонений от нормативов внутри сегмента. При составлении отчетности руководителю сегмента, придерживаются следующими принципами:

- 1) отчетность должна быть адресной, т.е., составленной в соответствии с информационными запросами конкретного получателя данных;
- 2) сегментарная отчетность должна быть максимально оперативной [3].

Создателем системы «стандарт-кост» является американский экономист Ч. Гаррисон, разработавший ее положения в начале 30-х годов нашего столетия. В ее основе лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и отклонениям от них [1]. Перед началом производственного процесса проводится предварительное нормирование затрат. Как правило, нормативные затраты определяются по следующим расходам:

- 1) сырье и материалы;
- 2) заработка плата основных производственных рабочих;
- 3) накладные расходы.

Нормативы материальных и трудовых затрат исчисляются на единицу продукции. Для расчета накладных расходов составляются сметы, которые носят постоянный характер. Следует отметить, что сметное планирование по праву занимает одно из ведущих мест многих производственных предприятий. При этом при значительных колебаниях объема производства, способных привести к изменению величины накладных расходов, со-

ставляются скользящие сметы с распределением всех статей накладных расходов на постоянные и переменные элементы. В процессе производственной деятельности все факты отклонений от нормативных показателей фиксируются для выявления и анализа причин отклонений. На основе такого анализа разрабатываются управленческие решения по устранению этих причин. При этом на основе анализа может быть принято решение о пересмотре нормативных величин.

К основным недостаткам системы «стандарт-кост» можно отнести следующие:

1) подверженность внешним условиям. К таким условиям относятся и изменения в законодательстве, и изменения цен поставщиков, а также влияние фактора инфляции;

2) невозможность применения на всех стадиях жизненного цикла продукции. Так, например, при разработке и внедрении товара на рынок затраты предприятия, как правило, крайне непредсказуемы. В связи с этим расчет нормативных затрат осуществляется в приближенных величинах. Кроме того, если жизненный цикл товара достаточно непродолжителен, то применение системы возможно только в течение незначительного промежутка времени;

3) отсутствие качественных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Система «стандарт-кост» основана на показателях производительности. Размер затрат при решении таких задач, как минимизация затрат и отклонений фактических показателей от нормативных, улучшение качества продукции и расширение номенклатуры дополнительных услуг - остаются вне поля зрения учета [2].

Данная система достаточно распространена по разным сегментам деятельности. При этом систему «стандарт-кост» не могут использовать предприятия с непостоянной номенклатурой выпускаемой продукции или нестабильной технологией производства, а также на этапе разработки и внедрения нового вида товара.

«Стандарт-кост» является одной из разновидностей нормативного метода учета затрат. Обе системы основаны на учете фактических и нормативных затратах. Однако при нормативном методе отклонения от нормативных затрат включаются в себестоимость, а при системе «стандарт-кост» сверхнормативные расходы относятся на финансовые результаты или на виновных лиц. Кроме того, при применении нормативного метода нормированию подлежат только прямые затраты, а косвенные распределяются между объектами калькулирования индексным методом. В свою очередь при системе «стандарт-кост», нормированию подлежат все виды затрат, а также некоторые производственные показатели. Основой нормативного метода является следующее:

1) ведение учета изменений действующих норм в течение отчетного периода для корректировки нормативной себестоимости;

- 2) предварительное составление нормативной калькуляции по отдельно взятому изделию на основе действующих по сегменту норм и смет;
- 3) установление условий выявления отклонений о нормах по сегментам, а также установление и анализ причин их появления.

Список литературы:

1. Бухарин С.В, Гусева Л.П., Нейштадт М.Л. Управленческий учет/ С.В. Бухарин, Л.П. Гусева, М.Л. Нейштадт // Воронеж: «Научная книга», 2012.-119 с.
2. Ибрагимова А.Х. К вопросу формирования затрат в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете при бурении разведочных скважин // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 13. - С. 20-27;
3. Понамарева Н.В. Алгоритм выделения информации в задаче сегментации хозяйственной деятельности// Образование. Наука. Научные кадры. 2015. №3. – С. 140-142.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

НАВРУЗБЕКОВА З.Р.

Ст.преподаватель кафедры «ЭиБУ»

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

ЭЛИМХАНОВА К.А.

4 курс БУАиА

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляр

На современном этапе развития экономики особенный интерес как отечественных, так и иностранных инвесторов представляют объекты капитального строительства. Инвестиционная деятельность способствует развитию экономики страны и для большей ее эффективности необходимо законодательно регулировать инвестиционную деятельность. Существует ряд нормативных актов регулирующих инвестиционную деятельность. На данном этапе развития существуют проблемы регулирования инвестиционных отношений по поводу объектов капитального строительства.

Нормативно-правовое регулирование капитальных вложений на территории Российской Федерации осуществляют следующие документы:

1. Федеральный закон от 25.02.99 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляющей в форме капитальных вложений»;

2. Положение по бухгалтерскому учету 2/08 «Учет договоров строительного подряда».

3. Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, доведенным письмом Минфина РФ от 30.12.93 № 160. [1]

Понятие капитальных вложений содержится в ст.1 Федерального закона от 25февраля 1999г. № 39-ФЗ « Об инвестиционной деятельности в

Российской Федерации, осуществляющей в форме капитальных вложений» и относит к ним инвестиции в основной капитал, в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующий предприятий, приобретение машин, оборудования и другие затраты.

Капитальные вложения рассматриваются в двух направлениях: как экономическая категория и как процесс, связанный с движением стоимости, авансированной в долгосрочном порядке в основные фонды, от момента выделения денежных средств до их возмещения. Существующее на данный момент определение, капитальных вложений которое указано в законе позволяет сделать вывод о том, что под капитальными вложениями понимаются реальные инвестиции. Однако различные нормативные акты по разному дают определение термина объекта капитальных вложений, что приводит к появлению различных подходов к пониманию капитальных вложений. Например, Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, доведенным письмом Минфина РФ от 30.12.93 № 160 определяют капитальные вложения как долгосрочные реальные инвестиции в создание и воспроизведение основных фондов, в материальные и нематериальные активы. Другие, утверждают, что понятие капитальные вложения рассматривается только как разновидность инвестиций в объекты основных средств и под капитальными вложениями понимают, прежде всего, инвестиции в формирующиеся объекты основных средств" [2].

В Федеральном законе "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляющей в форме капитальных вложений" перечисляется наиболее часто встречающиеся объекты капитальных вложений: здания; предприятия, как единый объект, т. е. их строительство, реконструкцию, расширение, техническое обеспечение и перевооружение и средства труда, к ним относятся машины, оборудование, инструменты. Объект инвестиционной деятельности должен приносить доход инвестору в будущем в результате получения причитающихся денежных сумм или последующей перепродажи, в этом и заключается экономическая сущность капитала.[2].

Организации вкладывая свой капитал в какой-либо инвестиционный проект, планируют получить определенную сумму прибыли, а также возместить затраты, т. е. вернуть сумму вложенного капитала. С их помощью у предприятия появляется возможность расширенного воспроизводства основных средств, укрепляется материально-техническая база субъекта хозяйствования, а если осуществляется это требование то предприятие в дальнейшем увеличивает объемы производства продукции, улучшают условия труда и быта работников.

В данном случае уменьшается себестоимость производимой продукции, увеличивается ассортимент, улучшается качество, новизна и привлекательность продукции, тем самым увеличивается ее конкурентоспособность. Тем самым можно сделать вывод о необходимости осуществления капитальных вложений на предприятии. Пренебрегая ими, фирма может

увеличить свои прибыли в краткосрочном периоде, но в долгосрочном периоде такие меры приведут к потере прибыли и в связи с этим фирма в не сможет конкурировать на рынке.[3]

Список используемой литературы:

1. В. Е. Леонтьев, В. В. Бочаров, Н. П. Радковская.- М.: Издательство Юрайт, 2014.- 455с.- Серия: Бакалавр. Академический курс.
2. Елизарова Н. В., Харитонов А. В. Комментарий к Федеральному закону от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2011.
3. Ковалев В. В. Иванова В. В. – М.: ООО «ТК Велби», 2008-440 с.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

ЭФЕНДИЕВА Г.А.

Кандидат экономических наук, доцент кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита

ФГБОУ ВО «Кабардино-Балкарский Государственный Университет»

АДАМОКОВА О.Х.

Бакалавр 4 года обучения направления «Экономика»

В современных условиях все более очевидной становится необходимость повышения действенности и оперативности контроля за затратами на производство, организации их учета по местам возникновения, видам продукции и центрам ответственности.

Прежде чем рассматривать издержки как объект внутреннего контроля, на наш взгляд, целесообразно рассмотреть существующие трактовки понятия «затраты».

В настоящее время существует несколько определений понятий затраты производства, выделяемые различными авторами. Так, М.И Баканов, и В.А. Чернов пишут: «Затраты на производство - часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности [4, с. 21]».

Г.И. Пашигорьева дает следующее определение исследуемой категории: «Затраты - денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). В балансе они отражаются как активы» [3, с. 19].

Д. Мидлтон говорит, что «затраты - это то, что вы должны отдать, чтобы получить желаемое. Очень часто это основное средство обмена - деньги, хотя может быть также время или что-либо еще» [2, с. 32].

Обобщив все трактовки понятия «затраты», можно дать следующее определение: затраты организации - это активы, участвующие как в производственной, так и сопровождающей ее деятельности, которые формируют себестоимость производимого продукта и вычтены из прибыли.

Следует отметить, что огромное значение для правильной организации контроля регулирования издержек имеет место их классификация по следующим признакам: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; издержки в пределах нормы (сметы) и отклонения от нормы; контролируемые и неконтролируемые.

Особого внимания требует, по нашему мнению, применительно к объекту исследования (хлебопекарные предприятия), группировка расходов в пределах норм и отклонений от норм. Применение такого деления затрат в текущем процессе производственной деятельности служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым), или фактической себестоимости ее нормативному уровню.

Для обеспечения контроля и регулирования расходов предприятия, по нашему мнению, принцип группировки затрат для исчисления себестоимости продукции не подходит, так как производственные ресурсы целесообразнее контролировать по местам их возникновения. Тогда возникает необходимость в организации учета производственных затрат между отдельными участками производственного процесса. Отсюда следует вывод, что учет затрат должен предусматривать взаимосвязь расходов и доходов с действиями руководителей подразделений, ответственных за расходование соответствующих ресурсов.

Основная цель классификации затрат - информационное обеспечение системы контроля и регулирования затрат на производство. Такая организация учета обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

Затраты на производство - часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности. Состав затрат на производство формируют прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Определяя необходимость классификации затрат, ряд авторов отмечают, что она необходима для определения стоимости продукции и, соответственно, для ценообразования; для определения себестоимости продукции, т.е. локальных затрат. Велико значение классификации затрат в управлении ими, и, в первую очередь, для осуществления калькуляции себестоимости продукции для различных нужд управления

Для эффективного управления затратами в управленческом учете разработана соответствующая классификация затрат, которая используется

в процессе учета, анализа, калькулирования, планирования и контроля затрат.

Предлагаемые в экономической литературе варианты классификации затрат обобщим в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация производственных затрат

Вид классификации	Подразделение затрат	Характеристика затрат
По видам расходов	Экономически однородные элементы	Затраты предприятия на производство продукции складываются из следующих элементов: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты
	Статьи калькуляции	Для осуществления группировки по статьям расходов в качестве типовых в строительстве традиционно рекомендуются следующие составляющие: материалы, расходы на оплату труда рабочих, расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, накладные расходы
По назначению	Основные	Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства
	Накладные	Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им
По составу (однородности)	Одноэлементные	Одноэлементными называют затраты, состоящие из одного элемента
	Комплексные	Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые	Прямые затраты могут быть прямо и непосредственно отнесены на себестоимость определенного вида продукции
	Косвенные	Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно)
По отношению к объему производства	Переменные	Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объема производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации

	Постоянные	Постоянные затраты - это затраты, которые не зависят от деловой активности организации
По перио-дичности возникнове-ния	Текущие	К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, напри-мер, расход сырья и материалов
	Единовре-менные	К единовременным (однократным) расходам относят расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продук-ции, расходы, связанные с пуском новых производств
По участию в процессе производства	Производ-ственные	К производственным затратам относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость
	Внепроиз-водственные	Внепроизводственные затраты или затра-ты отчетного периода связаны с реали-зацией продукции. Они состоят из ком-мерческих и административных расходов
По эффек-тивности	Производи-тельные	Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства
	Непроизво-ди тельные	Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверх-урочных работ и др.)

Затраты производства по способу включения в себестоимость про-дукции делятся на прямые и непрямые (косвенные). Кроме того, все не-прямые затраты – распределяемые, но не все распределяемые затраты – непрямые, поскольку распределяться могут и прямые затраты. Например, в хлебопекарных предприятиях из одного сырья изготавливается несколько видов продукции, следовательно, в процессе определения их себестоимо-сти распределению могут подлежать и прямые затраты.

Таким образом, процесс принятия управленческих решений предпо-лагает применение нескольких вариантов классификации затрат с целью выбора оптимального. При выборе одного основного варианта классифи-кации необходимо учесть способность сгруппированных затрат отражать существенные характеристики управленческих решений.

При группировке затрат по экономическим элементам нельзя исчис-лить себестоимость какого-либо изделия, но можно установить, во что об-ходится предприятию производство продукции и ее реализация.

Некоторые специалисты по учету и калькулированию выступают против классификации по элементам затрат. Их доводы сводятся к тому, что группировка по элементам не полностью раскрывает содержание затрат производства и ведет к утрате части важной информации. Группировка затрат по элементам не позволяет осуществить контроль и анализ затрат по их целевому назначению в процессе производства (по цехам, участкам, видам изделий) и установить, на какие цели или нужды произведены такие затраты.

Следовательно, для контроля и анализа производимых затрат, наряду с учетом их по экономическим элементам, применяется группировка затрат на производство по статьям калькуляции, по которым и исчисляется себестоимость продукции. Классификация затрат по калькуляционным статьям себестоимости раскрывает назначение затрат и их связь с технологическим процессом. Эта группировка используется для исчисления затрат по видам вырабатываемой продукции и месту их возникновения (цехам, участкам) и зависит от метода планирования технологического процесса и выпускаемой продукции. Именно поэтому установление перечня и состава статей калькулирования производственной себестоимости отнесено к компетенции предприятия и должно быть регламентировано его учетной политикой. Группировка затрат по статьям используется для характеристики структуры себестоимости продукции, объективной оценки уровня снижения затрат, ценообразования, учета, калькулирования и анализа затрат на производство.

Группировка затрат по отношению к технологическому процессу позволяет выделить затраты, непосредственно вызываемые процессом производства продукции, затраты на обслуживание и управление. В экономической литературе и практике затраты, вызванные процессом производства, называют основными, а затраты на обслуживание и управление – накладными.

Правила учета затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету, как правило, отраслевого характера.

Итак, можно сказать, что на предприятиях любой отрасли система учета затрат предусматривает такую организационную модель, которая соответствует достоверному и объективному выявлению результатов хозяйственной деятельности и контролю за процессом производства. В связи с этим в любых условиях она зависит от выбранного объекта учета и калькулирования, которые в свою очередь определяются целями управления. По нашему мнению, ни один из представленных вариантов классификации затрат нельзя рассматривать как эталонный. В разных хозяйственных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о затратах. Именно поэтому одним из принципов управленческого учета является

принцип различной классификации затрат в зависимости от целей управления.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Мидлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Пер. с англ. / Под ред. И.И. Елисеевой. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 432 с.
3. Пашигорьева, Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. - СПб.: Питер, 2002. - 173 с.
4. Чернов, В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. / Под ред. М.И. Баканова. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 319 с.

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

МАГОМЕДНЕБИЕВА С.

Студентка 4 курса «ФиК»

Научный руководитель:

АЛИБЕКОВ Ш.И.

Доктор экономических наук, профессор

Филиал СПбГЭУ в г.Кизляр

Бюджетное учреждение - организация, созданная органами государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

Бюджетное учреждение использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов. Федеральное казначейство Российской Федерации либо другой орган, исполняющий бюджет, совместно с главными распорядителями бюджетных средств определяет права бюджетного учреждения по перераспределению расходов по предметным статьям и видам расходов при исполнении сметы.

Бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников.

Система бухгалтерского учета бюджетных учреждений представляет собой совокупность правил, средств и методов учета хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

С одной стороны, система бюджетного бухучета является частью системы бухгалтерского учета как такового. Основы бухгалтерского учета как бюджетных, так и хозрасчетных организаций за-

креплены в Законе "О бухгалтерском учете". Основные принципы учета (принцип двойной записи, принцип оценки и др.) едины для бухгалтерского учета и бюджетных и хозрасчетных организаций.

С другой стороны, система бюджетного учета характеризуется наличием своей специальной нормативной базы. Несколько отличаются и цели бухгалтерского учета. Если одной из главнейших задач бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий является оценка деятельности предприятия для принятия инвестиционных решений, то отчетность бюджетных учреждений ориентирована в первую очередь на контроль за деятельностью учреждения со стороны органов государственной власти. Чтобы выделить ряд проблем в системе бухгалтерского учета бюджетных учреждений необходимо соотнести между собой следующие факторы:

- цели и задачи бухгалтерского учета;
- нормативно-правовая база бухгалтерского учета;
- практика ведения бухгалтерского учета;
- эффективность (ресурсоемкость) технологии бухучета.

Для того чтобы сделать очевидным несовершенство системы бухгалтерского учета бюджетных учреждений, рассмотрим так же некоторые исторические аспекты формирования данной системы.

Система учета исполнения сметы расходов сложилась еще во времена СССР и, в отличие от бухгалтерского учета хозрасчетных организаций, в последние годы мало изменилась. Хотя условия хозяйствования бюджетных учреждений претерпели серьезные изменения. Так, например, некоторые учреждения стали финансироваться не из одного, а из нескольких бюджетных источников; учреждения получили право заниматься предпринимательской деятельностью; появились новые виды активов (нематериальные активы); интеграция экономики России в мировое сообщество привела к необходимости применения тех методов учета, которые используются в международной практике.

ОТЛИЧИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТ РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТАГИРОВА К.Э.

ДГУНХ

фак. «Бухгалтерский учет и аудит», направ. экономика, 2 курс

г. Махачкала

Научный руководитель:

ИСАЕВА Д.Г.

Кандидат экономических наук,

зав. кафедры «бухучет-1» ДГУНХ

На сегодня каждая организация обязана вести бухгалтерский учет и составлять отчетность по специальным формам. К ним относятся МСФО и РСБУ, которые имеют существенные различия по многим аспектам. Попробуем разобраться, в чем же отличия этих казалось бы сходных понятий.

МСФО расшифровывается как Международные стандарты финансовой отчетности, следовательно, принципы составления отчетности основываются на разработках сотрудников мировых организаций. Действительно, составлялись они Комитетом по МСФО и предназначены прежде всего для того, чтобы отчетность всех компаний в мире была одинаковой. Это способствует тому, что внешние пользователи отчетности могут сравнивать различные организации, находящиеся на территории разных государств. Таким образом, документы по международным стандартам должны составлять те предприятия, которые желают выйти на мировую арену и найти импортеров предлагаемой ими продукции или услуг. МСФО предполагает относительную свободу действий бухгалтеров при составлении отчетности, поскольку они могут опираться лишь на определенные принципы.

РСБУ – Российские стандарты бухгалтерского учета, принятые на всей территории РФ, состоящие из различных Федеральных законов и специальных Положений по бухгалтерскому учету, разработанных и принятых российскими государственными органами. Стандарты жестко регламентированы законодательно, а потому бухгалтеры не имеют возможности действовать свободно. Основными пользователями отчетности, составленной в соответствии с РСБУ, являются государственные контролирующие органы, а затем уже потенциальные инвесторы. Кроме того, головная организация и ее дочерние предприятия составляют отчетность по РСБУ независимо друг от друга, поскольку российские стандарты не предполагают составление отчетности обобщенно.

Сравнивая МСФО и РСБУ, можно сказать, что это две системы составления отчетности организаций, но основаны они на различных принципах. Необходимо учесть, что МСФО должны использовать предприятия, имеющие одной из стратегических целей развития выход на международ-

ный рынок товаров и услуг, в то время как Российским стандартам должны подчиняться все организации, для которых эта обязанность закреплена на законодательном уровне. Кроме того, МСФО призваны помочь потенциальным инвесторам оценить деятельность компаний, а РСБУ необходимы для сдачи отчетности в контролирующие органы.

Список основных различий между РСБУ и МСФО:

1) Приоритет экономического содержания над юридической формой

В МСФО неукоснительно соблюдается принцип приоритета экономического содержания над юридической формой, согласно которому в бухгалтерском учете необходимо отражать экономическое содержание операций. РСБУ этот принцип только декларируют (ПБУ 1/2008, п.6). В российской бухгалтерской практике, напротив, наибольшее внимание уделяется надлежащему документальному оформлению операций, а экономическая сущность, как правило, отодвигается на задний план или вообще не учитывается.

2) Профессиональное суждение или первичный документ?

Согласно РСБУ основанием для записи в бухгалтерском учете является первичный документ, который имеет более высокую доказательную ценность, нежели профессиональное суждение бухгалтера. Именно это и является причиной того, что юридическая форма при отражении операций в бухгалтерском учете превалирует над экономической сущностью. В МСФО напротив роль профессионального суждения является определяющей во многих ситуациях, как например:

1) оценка денежных потоков для расчета справедливой стоимости, ценности использования долгосрочных активов.

2) выбор ставки дисконтирования для расчета приведенной стоимости в различных ситуациях

3) классификация финансовых инструментов, договоров аренды

4) определения срока полезного использования, метода амортизации, величины ликвидационной стоимости

И это не полный перечень таких ситуаций.

Большинство случаев, где необходимо применение профессионального суждения в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, относятся к тем областям учета, которые еще не нашли своего отражения в российских ПБУ. Возможно, такое положение дел как раз и связано с тем, что российские законодатели не решаются доверить бухгалтерам право применять свое профессиональное суждение при формировании отчетных показателей.

Надо отметить, что и сами российские бухгалтеры не стремятся брать на себя такую ответственность, не используя даже те возможности применения профессионального суждения, которые уже прописаны в РСБУ.

Например, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» срок амортизации объектов основных средств должен определяться, исходя из оценки ожидаемого срока использования в соответствии с ожидаемой производительностью и с учетом ожидаемого физического износа. Однако в российской практике при выборе срока амортизации основных средств бухгалтеры чаще всего руководствуются амортизационными группами, используемыми для начисления амортизации в целях налогового учета.

3) Временная стоимость денег. Дисконтирование в МСФО.

В МСФО широко применяется дисконтирование для оценки стоимости активов (основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов, активов, переданных в финансовую аренду). Это связано с необходимостью учета временной стоимости денег. Поскольку отчетность МСФО предназначена для инвесторов, применение дисконтирования является обязательным для удовлетворения их потребности в качественной финансовой информации. Ведь инвестиционные решения — это решения, которые базируются на концепции временной стоимости денег.

В российском бухгалтерском учете дисконтирование практически не используется, за исключением ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Дисконтирование здесь предусмотрено в отношении долговых ценных бумаг и займов, предоставленных организацией. Однако при этом оговорено, что никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Помимо расчета справедливой/возмещаемой стоимости активов, дисконтирование в МСФО применяется в ситуациях, когда оплата за основные средства, нематериальные активы, запасы отсрочена во времени. Такие случаи трактуются в учете РСБУ и МСФО по-разному. Финансовые доходы и расходы, неявно подразумеваемые в схеме платежей, по международным стандартам признаются в качестве доходов и расходов в ОПУ. Для этого используется расчет дисконтированной стоимости отложенной оплаты. Согласно РПБУ такой расчет не производится, и актив принимается к учету по номинальной величине платежей. В случае приобретения значительных по стоимости активов с длительной отсрочкой платежей разницы в стоимости этих активов по РСБУ и МСФО могут составить существенную величину.

НДФЛ, страховые взносы - изменения «зарплатного» законодательства.

Третий пример — это финансовые инструменты, которые становятся все более распространенными и в России. В МСФО финансовые инструменты учитываются либо по справедливой стоимости, либо по амортизированной стоимости. Учет финансовых активов/обязательств по амортизированной стоимости производится с использованием эффективной процентной ставки, которая является ставкой дисконтирования денежных потоков к получению/уплате в связи с такими финансовыми инструментами.

В РСБУ финансовые вложения, которые не учитываются по текущей рыночной стоимости, подлежат отражению по первоначальной стоимости

(ПБУ 19/02, п.21). Величину премии или дисконта по финансовым вложениям разрешено (но не требуется) относить на доходы в течение срока обращения финансового вложения (ПБУ 19/02, п.22). Тем не менее, данное положение не всегда применяется на практике, да и в случае его применения дисконтирование не используется.

Такой подход к учету финансовых вложений приводит к искажению информации в отчетности РСБУ о стоимости финансовых активов/обязательств и о финансовых доходах/расходах от таких инструментов. Хотя, безусловно, это будет искажением отчетности только с точки зрения инвесторов, в то время как для фискальных органов такой учет финансовых инструментов является приемлемым.

4) Справедливая стоимость в МСФО.

В МСФО для оценки стоимости активов и обязательств все шире применяется справедливая стоимость. Это связано с тем, что для инвесторов, которые являются пользователями отчетности по международным стандартам финансового учета, более важной и значимой является информация о текущей стоимости как отдельных активов и обязательств, так и компаний в целом. Такая информация позволяет принимать правильные инвестиционные решения, так как справедливая стоимость предоставляет более объективную основу для оценки экономических выгод, которые способны принести активы компании в будущем.

В РСБУ основным способом оценки для большинства объектов учета продолжает оставаться учет по исторической стоимости. Конечно, в некоторых ПБУ теперь (в свете декларируемого сближения с МСФО) используется понятие текущей рыночной стоимости, которая в определенных случаях рекомендована к применению. Но в РСБУ применение текущей рыночной стоимости для оценки активов, мягко выражаясь, менее распространено, чем справедливой стоимости в МСФО. Примеры, которые приходят на ум сразу, это:

- отражение финансовых вложений по текущей рыночной стоимости, если ее можно определить (ПБУ 19/02, п.19)
- признание текущей рыночной стоимости в качестве первоначальной стоимости основных средств, запасов, финансовых вложений, полученных безвозмездно (по договору дарения) (ПБУ 6/01, п.10, ПБУ 5/01, п.9, ПБУ 19/02, п.13)
- доведение стоимости запасов до текущей рыночной стоимости в случае снижения их стоимости ниже рыночной (ПБУ 5/01, п.25)

Если в МСФО с выходом нового стандарта МСФО (IFRS) 13 «Справедливая стоимость» появилось единое руководство (методики оценки, требования к раскрытию) по измерению справедливой стоимости, то в РСБУ такого единого понятия текущей рыночной стоимости нет.

5) Учет обесценения долгосрочных активов в МСФО

Обесценение активов в МСФО есть, в РСБУ нет. В российской теории и практике учета отсутствует требование проведения тестирования долгосрочных активов на обесценение, которое изложено в МСФО 36 «Обесценение активов».

Тестирование активов на обесценение, предусмотренное МСФО 36, базируется на постулате, что балансовая стоимость активов не должна превышать экономические выгоды, которые компания может получить от продажи или использования таких активов. Российские ПБУ до недавнего времени не предусматривали проверку на обесценение активов. Первая попытка ввести в российскую теорию бухгалтерского учета такую проверку на обесценение предпринята в ПБУ 14/2007 по нематериальным активам. В пункте 22 данного ПБУ написано, что «нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности». Могут, но не должны. До применения этого пункта на практике дело, естественно, не дойдет до тех пор, пока стандарт, подобный МСФО 36, не будет разработан в системе российских ПБУ.

А вот применительно к основным средствам, которые составляют основную массу активов в большинстве российских компаний, такая норма до сих пор не прописана. Между тем, отсутствие проверки на обесценение долгосрочных активов, в частности, основных средств может приводить к завышению их балансовой стоимости в учете РСБУ.

В этом случае финансовое положение и финансовые результаты компаний, отраженные в российской финансовой отчетности, не будут соответствовать действительному положению дел. А это, в свою очередь, может послужить причиной принятия необоснованных экономических решений.

Отсутствие в РСБУ требования проверки на обесценение основных средств и признания убытков от обесценения, серьезно подрывает доверие пользователей к российской отчетности. Эту проблему могла бы решить регулярная переоценка основных средств, которая разрешена (но не является требованием) в ПБУ 06/01, но большинство российских компаний предпочитает учитывать основные средства по исторической стоимости.

6) Принцип соответствия доходов и расходов (matching principle)

Принципы учета, прописанные в различных стандартах МСФО, направлены и позволяют вести учет с соблюдением принципа соответствия доходов и расходов. В РСБУ этот принцип безусловно декларируется, но на практике порядок отражения операций, закрепленный в ПБУ, в ряде случаев приводит к его нарушению. В отчетности, составленной по международным стандартам, расходы признаются в отчете о совокупном доходе на основе их более точного сопоставления с соответствующими статьями доходов по сравнению с тем, что происходит в учете согласно РСБУ.

Международные стандарты появились в результате консенсуса национальных систем учета, основанных на рыночной системе хозяйствова-

вания. Они сохраняют возможность их углубления и конкретизации в соответствии с российскими традициями регулирования бухучета.

Регулирование бухгалтерского учета в России исторически отличается от подходов, принятых в странах рыночной экономики, но в настоящее время нормативная база учета претерпевает существенные изменения, которые направлены на использование принципов, составляющих основу международной системы бухгалтерского учета. Результатом изменений со временем должен стать язык бухгалтерского учета, одинаково понятный как международным, так и российским пользователям финансовой отчетности.

Международный опыт бухгалтерского дела имеет и сугубо прикладное значение: развитие внешнеэкономических связей и привлечение инвестиций диктуют необходимость обеспечения потенциальных партнеров достоверной финансовой информацией, позволяющей им принимать обоснованные решения при построении хозяйственных отношений между российскими предприятиями и организациями. Это означает, что в скором будущем бухгалтерский учет в России будет основан на новых подходах, ориентированных на получение информации, полезной для принятия решений инвесторов.

Список использованной литературы:

1. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие, 3-е издание, М.: Издательство «Экзамен», 2013
2. Кондрakov Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М., 2009
3. Кирьянова З. В. Теория бухучета: Учебник, 2-е издание, М., 2010

ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА В КУЛЬТУРЕ КИТАЯ

ТОЛЧЕЕВА А.А.

*студ. 4 к. Северо-Восточного
педагогического университета г. Чанчунь, КНДР
Руководитель: доцент кафедры экономической
безопасности, учета, анализа и аудита
Тюменского государственного университета,
Кандидат экономических наук
ЗЫЛЁВА Н.В.*

Что общего между бухгалтерским учетом и китайским языком? И та, и другая науки имеют в своем составе систему символов. В учете это План счетов бухгалтерского учета, в китайском языке – иероглифы. За каждым знаком скрыт свой определенный смысл, понять который может только обученный человек.

К этому заключению я пришла во время своего пребывания в Китае по программе студенческого обмена с целью изучения языка соседствующей державы и получения опыта межкультурного общения.

Имея своим основным профилем бухгалтерское образование, я часто обращала внимание на национальные особенности, связанные с отношением к моей профессии, а также интересовалась теми видами искусств, которые несли в себе символическое выражение счетоводства.

Необходимо отметить, что история китайской учетной системы насчитывает тысячи лет своего развития. Первое упоминание таких понятий как «чжэн» (имущество, приход) и «фу» (долг, расход) относят еще к временам до н. э. Профессия счетовода с древних времен считалась одной из самых престижных и сложных. Так, в 124 г. до н.э. был открыт первый императорский колледж, который был призван обучать китайских чиновников счетоводству. Такие чиновники имели особый статус и занимались расчетами налогообложения, прихода и расхода имущества, оценкой выполненных работ и стоимости земель. [1, с. 61]

В Северо-восточном национальном музее народов Китая в г. Чанчунь имеются экспозиции, представляющие интерес с точки зрения культурологического анализа образа китайского бухгалтера.

В данном музее представлена модель денежного дома, в котором находится восковая фигура счетовода. Это мужчина средних лет, в традиционном халате (ханьфу) и широких штанах (ку) темно-синего цвета и нарукавниках. Примечательно, что бухгалтер не мог приступить к работе, не надев этот последний специальный аксессуар. На столе перед бухгалтером лежит одно из величайших изобретений Древнего Китая – счеты (суаньпань).

Некоторые ученые полагают, что китайские счеты можно считать первым вычислительным механизмом, созданном в мире. Суаньпань впервые упоминаются в книге Сюй Юэ «Дополнительные записки об искусстве счета» (190 г.). Кроме того, данный счетный инструмент был изображен художником Чжаном Цзедуанем на картине «Сцены у реки во время праздника Поминовения усопших» (начало 12 в.) на аптечном прилавке. Китайские счеты не утратили своего значения и в настоящее время. Бухгалтера отмечают, что по скорости выполнения операций сложения и вычитания суаньпань превосходит электронный калькулятор. [2]

Декоративно-прикладное искусство Китая занимает важное место среди экспонатов музеиных коллекций. Многочисленные художественные изделия в виде оригинальных статуэток представляют собой большую культурную ценность с точки зрения глубокого понимания восточной мудрости и символизируют собой определенные блага.

Мое внимание привлекла бронзовая фигурка счетовода, сидящего за столом, на котором лежат счеты и письменные принадлежности. Это Чен Лобань, или денежный хранитель. В китайских семьях такую статуэтку принято передавать по наследству. Считается, что вместе с фигуркой счетовода родители передают своим детям мудрость и финансовую проница-

тельность. Кроме того, наличие в доме такой фигурки благоприятствует увеличению семейного капитала, заключению выгодных денежных сделок.

В настоящее время образ бухгалтера в Китае может характеризоваться их некоторыми профессионально-психологическими особенностями, что является частью национальной культуры.

Среди устойчивых профессиональных характеристик, присущих китайским бухгалтерам, можно особо отметить непризнание оптимизации налогообложения. Это обусловлено сложившимся в их социалистическом сознании нежеланием обманывать государство. Кроме того, этому могла способствовать система наказаний за недостоверность отчетных докладов, которая применялась к недобросовестным счетоводам в 9-10 вв.

Изменения, происходящие в мире и связанные с глобализацией, диктуют новые требования к образу современного китайского бухгалтера. Владение иностранным языком крайне необходимо в случае, если компания имеет иностранных покупателей и поставщиков. В большинстве случаев, такие фирмы составляют отчетность на английском языке, так как традиционная запись текста в Китае, которая производится сверху вниз, трудно осуществима при работе в специальных учетных программах, настроенных на европейский манер.

К национальным особенностям китайских бухгалтеров можно отнести их трудолюбие, исполнительность и дисциплину. Они не избегают работы без серьезной уважительной причины.

Во время обучения в китайском университете меня часто спрашивали, что я изучаю в России. И каждый раз на мой ответ «Учет, анализ и аудит» получала положительную реакцию и восклицание о том, насколько эта профессия ответственна и трудна. «Китайская грамота» в виде бухгалтерских проводок, как и «китайская грамота» в виде иероглифов, на самом деле не так недоступна для понимания, как кажется вначале обучения. И только в результате приложенных усилий, имея запас необходимых знаний, навыков и компетенций, получаешь приятное осознание того, что ты причастен именно к этой профессиональной сфере, имеющей глубокие культурно-исторические корни.

Список литературы:

1. Жарикова, Л.А., Наумова Н.В. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах : учебное пособие / – Тамбов : Изд- во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. – 73 с.
2. Предметы традиционного китайского быта. Счеты (суаньпань). Материалы информационного портала по Китаю проекта АБИРУС. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.abirus.ru/content/564/623/625/646/659/868.html> (дата обращения: 08.12.2015)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

ТРУФАНОВА В. Н.

зав. кафедрой

«Экономики и бухгалтерского учета»,

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре

Развитие малого предпринимательства в России является одним из основных условий нормального проведения рыночных реформ. В системе экономических и социальных отношений большинства государств малое предпринимательство выполняет сегодня важнейшие функции. В этой сфере производится основная часть валового внутреннего продукта, обеспечивается занятость большинства работающего населения. Малое предпринимательство выступает одновременно целью и инструментом развития рыночной экономики. Его двойственная роль определяется двумя группами функций, выполняемых в системе экономических и социальных отношений:

1) целевые функции, к которым отнесены массовое репродуцирование субъектами малого предпринимательства рабочих мест с наименьшими затратами, инновационное проектирование и экспериментальное внедрение инноваций, обеспечение социально-политической стабильности в обществе;

2) инструментальные функции, к которым отнесены использование малого предпринимательства в целях ограничения тенденций монополизации экономики, содействие формированию среднего класса, заполнение малоэффективных для крупного бизнеса экономических «ниш». Как показал анализ нормативно-правовых актов, реформа норм права в сфере малого предпринимательства в РФ направлена в основном на упрощение организации самого процесса предпринимательской деятельности. Это и возможность упрощать ведение бухгалтерского учёта, это и возможность получения льготных кредитов и т.д. Но интересным представляется, тот факт, что развитие налогового законодательства РФ по вопросам налогообложения субъектов малого предпринимательства, пошло своим путём. В Налоговом кодексе РФ ни разу не упоминается такое понятие, как «субъект малого предпринимательства». Логично было предположить, что в Налоговый кодекс при его принятии будет включён раздел «Налогообложение субъектов малого предпринимательства», но этого раздела нет. Налоговый кодекс фигурирует таким понятием, как специальные налоговые режимы, которые, судя по характеристике их субъектов, распространяются именно на малые предприятия. К специальным налоговым режимам относятся: 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единный сельскохозяйственный налог); 2) упрощенная система налогообложения; 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 4) система налогообложения

при выполнении соглашений о разделе продукции. Применительно к малым предприятиям действуют первый, второй и третий специальные налоговые режимы. Анализ нормативно-правовой базы так же показал, что те принципы государственной поддержки, которые были заложены в Федеральном законе «О малом предпринимательстве», претерпели в Налоговом кодексе определённые изменения. Не все субъекты малого предпринимательства, определяемые в соответствии с Законом, имеют возможность применять специальные налоговые режимы. Например, если малое предприятие имеет по итогам 9 месяцев доход от реализации более 11 млн. рублей, или у предприятия имеются филиалы и представительства, оно не может перейти на упрощённую систему налогообложения.

Налоговая политика государства выполняет две основные функции:

- 1) Фискальную, связанную с необходимостью формирования доходов государственного и местных бюджетов;
- 2) Стимулирующую, направленную на поддержку конкретных сфер деятельности, секторов, хозяйствующих субъектов.

Налоговое регулирование – это меры косвенного воздействия на экономику, экономические и социальные процессы, путем изменения:

- вида налогов;
- налоговых ставок;
- установления налоговых льгот;
- понижения или повышения общего уровня налогообложения;
- отчислений в бюджет.

Налоговое регулирование осуществляется через систему федеральных налогов, налогов субъектов Федерации и местных налогов. То есть, данный вид регулирования экономики затрагивает все уровни федеративного государства, что благоприятно оказывается на развитии региональной политики. Основная цель налогового регулирования малого предпринимательства – стимулировать или, напротив, ограничить приток предпринимателей в те или иные секторы экономики в зависимости от складывающейся экономической ситуации в государстве и регионе в частности. Кроме этого, налоговое регулирование широко применяется для создания благоприятного инвестиционного климата в некоторых территориальных образованиях, что в конечном итоге ведёт к развитию территории (субъекта Федерации, города, и т.п.) и способствует снижению трансфертных платежей из федерального бюджета в бюджеты нижестоящих уровней. Региональная проблема в налоговом регулировании – это одна из главных проблем, которая с трудом решается в нашей стране. Резкая поляризации уровня жизни населения (уровень жизни в Москве и ряде других городов России на много превышает уровень жизни в других регионах) способствует развитию определённых отрицательных социальных явлений (распространение революционных настроений, социальная нетерпимость, массовая региональная миграция населения и др.). Те меры, которые принимаются в России для изменения ситуации, нельзя назвать действенными. Так, образование свободных экономических зон (СЭЗ) и зон льготного налогообложения не

дало ожидаемых результатов. Постоянно возникает конфликт при распределении денежных средств между регионами. Поэтому важно научиться определять имеющиеся в каждом регионе возможности для саморазвития и устанавливать, в каких регионах создание льготного налогообложения может стать важным условием привлечения инвестиций и обеспечения финансовой самодостаточности. Основной принцип налогового регулирования, от которого зависит его результативность – соответствие критериям достаточности и эффективности.

Фискальная политика - регулирование правительством деловой активности с помощью мероприятий в области управления бюджетом, налогами и другими финансовыми возможностями. Фискальная политика, наряду с монетарной, внешнеэкономической политикой и политикой «зарплаты-цены», является одним из четырех основных макроэкономических инструментов и опирается на способность правительственные закупок, налогов и трансфертных платежей влиять на национальный доход и реальный ВНП. На сегодняшний день специалисты самых различных школ безоговорочно признают, что фискальная политика оказывает сильнейшее воздействие на любую экономическую систему. Именно поэтому в качестве основного механизма в регулировании деятельности малого предпринимательства и используется фискальная государственная политика. Малое предприятие, с одной стороны, обладает рядом преимуществ перед крупным. Но с другой стороны, крупное предприятие имеет возможность снижения себестоимости продукции именно за счёт своих масштабов. Этот факт и ставит данных субъектов хозяйственной деятельности в неравное положение. Эффективность мер по государственной поддержке предпринимательства сводилась к нулю в результате негативного воздействия на деловой климат других направлений государственного регулирования (налогового, лицензионного, внешнеэкономического). Многие проблемы в регулировании малого предпринимательства до сих пор не решены. Развитие производства, в первую очередь формирует сферу применения труда, то есть, чем лучше развито в регионе производство, тем больше граждан заняты в нём, выше уровень жизни населения региона.

Общеметодологические принципы бухгалтерского учета едины для всех хозяйствующих субъектов, независимо от организационно-правовой структуры, формы собственности и отраслевой принадлежности. Эти принципы закреплены в «Положении о бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и в других действующих нормативных документах. Вместе с тем реализация общеметодологических принципов на практике требует их адаптации к конкретным условиям деятельности хозяйствующих субъектов. Здесь имеется ввиду необходимость учета не только видов собственности и организационно-правовых форм предприятий, но и масштабов самой хозяйственной деятельности, которые оказывают влияние на состав объектов бухгалтерского учета, на выбор формы бухгалтерского учета и его организацию, на содержание и

постановку управленческого и финансового учета, на оценку, контроль и анализ финансового состояния и финансовых результатов.

В связи с этим, разработка методических и организационных основ бухгалтерского учета для предприятий, представляющих сектор «малого предпринимательства», может и должна рассматриваться как самостоятельная научно-практическая проблема. Естественно, при решении этой проблемы должен использоваться большой исторический опыт стран развитой рыночной экономики, поскольку в этих странах малые предприятия представляют самостоятельный сектор экономики. Однако прямое заимствование этого опыта невозможно, поскольку становление малого предпринимательства в России происходит в специфических исторических условиях, а именно, в условиях, сформировавшихся на основе централизованной государственно-административной системы экономики, когда любая предпринимательская деятельность не только не поощрялась, но в значительной мере и законодательно запрещалась. Данное обстоятельство не только повышает актуальность исследования всего аспекта вопросов развития малого предпринимательства, но и придает этим исследованиям научную новизну.

Развитие малого предпринимательства оказывает существенное влияние на развитие бухгалтерского учета в нашей стране. Особенности организационно-правовой структуры и производственно-хозяйственной деятельности предприятий сферы малого предпринимательства обуславливают специфику организации учета на малых предприятиях. Во-первых, совмещение прав собственности и управления малым предприятием создает благоприятные возможности ограничения управленческих структур и сокращения затрат на организацию производства и управление. Упрощенная структура управленческих служб предприятий приводит к необходимости разработки соответствующей учетной политики в сфере малого предпринимательства. Во-вторых, относительная простота организации производственного процесса, обусловленная узкой специализацией предприятий, технологической и технической простотой выпускаемой продукции, следовательно, преобладанием беззеховой структуры производства и другие особенности организации производственной деятельности предопределяют необходимость применения несложных учетных процедур по классификации затрат, их учету и калькулированию себестоимости. В-третьих, льготная система налогообложения малых предприятий также вносит определенные особенности в организации учета финансовых результатов и объектов налогообложения.

Одним из основополагающих методологических вопросов бухгалтерского учета является применение единого плана счетов бухгалтерского учета. В соответствии с действующими нормативными положениями субъекты малого предпринимательства могут применять сокращенный План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций. Анализ нормативных положений, разрешающих ведение учета по сокращенному плану счетов, позволяет отметить их несовершенство. Во-первых, ощущается

профессиональная неграмотность данных рекомендаций. Во-вторых, количество применяемых счетов бухгалтерского учета зависит не от величины предприятия, а от разнообразия видов хозяйственной деятельности и сложности хозяйственных операций, требуемой в отчетности уровня детализации объектов хозяйственной деятельности. В-третьих, рекомендации по разработке для малых предприятий рабочих планов счетов, относятся к каждому хозяйственному субъекту, который, исходя из специфики хозяйственной деятельности, разрабатывает свой рабочий план счетов, определяет перечень применяемых субсчетов и аналитических счетов. Поэтому, тезис применения «сокращенного» Плана счетов для субъектов малого предпринимательства, неправомерно считать особенностью ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях. Предложенный Минфином Российской Федерации рабочий план счетов бухгалтерского учета для малых предприятий, по нашему мнению, нуждается в ряде уточнений и дополнений.

Анализ большинства предложений и рекомендаций, связанных с сокращением действующего Плана счетов бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, на наш взгляд, свидетельствует о негативных последствиях, возникающих при этом. Применение сокращенного Плана счетов для малых предприятий противоречит принципу единства формы, структуры и содержания бухгалтерского баланса, составляемого всеми хозяйствующими субъектами, независимо от их различий как в организационно-правовом, так и в отраслевом плане. Поэтому необходимость составления бухгалтерского баланса по единой форме, предполагает единый подход в детализации информации по объектам бухгалтерского учета. А это все равно предполагает ведение учета по полному Плану счетов бухгалтерского учета.

Список использованных источников:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. - М.: Проспект, 2015.
2. Налоговый кодекс РФ. – М.: Проспект, 2015.
3. Закон РФ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» от 14.06.95 № 88-ФЗ (В ред. Федеральных законов от 21.03.2002 N 31-ФЗ, от 22.08.2004 N 122-ФЗ, от 02.02.2006 N 19-ФЗ).
4. Закон РФ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ. (в ред. ФЗ от 29.06.2015 N 156-ФЗ)
5. Закон РФ от 20.07.1993 N 5462-1 "О внесении изменения в статью 21 Закона РСФСР "О предприятиях и предпринимательской деятельности".
6. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. - М.: Норма, 2008,

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЙ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

УММАТОВА А.
студентка 4 курса
кафедры бухгалтерского учета
Научный руководитель:
РАДЖАБОВА М.Г.
кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО ДГУ
Россия, Махачкала

Амортизация - это постепенное, ежемесячное признание в расходах стоимости основного средства или нематериального актива за установленный срок полезного использования.

Амортизация начисляется и бухгалтерском и налоговом учете. И при формировании учетной политики как для целей бухгалтерского, так и налогового учета в организациях большое внимание уделяется методам и способам начисления амортизации. На практике существуют расхождения между суммами амортизационных отчислений, начисленных для целей бухгалтерского учета и налогового учета, так как эти два вида учета регулируются разными законодательными и нормативными актами.

Амортизационная политика представляет собой организацию учетного процесса в интересах предприятия, отражающую экономическую структуру и порядок постепенного снижения ценности имущества вследствие его изнашивания, который включает в себя определение оптимальной модели отнесения стоимости внеоборотных активов на затраты производства в целях моделирования финансового результата деятельности организации () .

Амортизационная политика формируется предприятиями самостоятельно и становится одним из решающих факторов в формировании инвестиционного потенциала и представляет возможности для налогового планирования, при этом позволяя снизить налоговую базу не только по налогу на прибыль, но и по налогу на имущество.

Принципами формирования амортизационной политики являются:

- классификация и группировка объектов основных средств (нематериальных активов);
- определение и установление сроков полезного использования основного средства (нематериального актива);
- выбор и применение методов начисления амортизации по объектам и группам объектов основных средств (объектов нематериальных активов);
- порядок проведения переоценки основных средств и ее отражения на счетах бухгалтерского учета (нематериальных активов);
- условия и порядок учета имущества, взятого в лизинг (финансовую аренду);

- формирование резервов на ремонт объектов основных средств и др.

Основные средства и нематериальные активы делятся на амортизируемое и не амортизируемое имущество.

Амортизуемое имущество - это имущество, стоимость которого может ежемесячно списываться на расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли.

Одним из основных критериев амортизируемого имущества является его **способность приносить налогоплательщику экономический доход**, в связи с этим нужно учитывать следующее: если амортизируемое имущество введено в эксплуатацию и амортизация начала начисляться, но в силу каких-либо причин данное имущество **не использовалось в финансово-хозяйственной деятельности** организации, то расходы на приобретение такого имущества **не включаются** в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом, суммы начисленной ранее амортизации, необходимо восстановить в составе доходов для целей налогообложения прибыли (*Письмо Минфина РФ от 8 ноября 2011 г. N 03-03-06/1/721*).

В ст. 256 НК РФ перечислены виды имущества, по которым амортизация не начисляется. Так, на основании п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются объекты основных средств:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководителя организации на консервацию сроком более 3 мес.;
- находящиеся по решению руководителя организации на реконструкции и модернизации, срок которой превышает 12 мес.

Не начисляется амортизация и по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования.

Значимым показателем для расчета амортизационных отчислений является **срок полезного использования** основного средства или нематериального актива. В качестве такого срока выступает период, **в течение которого объект основных средств и/или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности организации**.

Налогоплательщик определяет самостоятельно срок полезного использования:

1. По основным средствам с учетом «*Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы*», утвержденной Постановлением Правительства РФ №1 от 01.01.2002. также налогоплательщик может самостоятельно определить срок полезного использования, исходя из его характеристик и рекомендаций производителя (табл. 1).

В случаях **реконструкции, модернизации или технического перевооружения** может быть изменен срок полезного использования основного средства. Для этих изменений установлены специальные сроки, установленные для той амортизационной группы, в которую ранее было включено основное средство. Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произо-

шло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования

Таблица 1
Амортизационные группы основных средств

Амортизационная группа	Срок полезного использования
1	Все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно
2	Имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет вкл.
3	Имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет вкл.
4	Имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет вкл.
5	Имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет вкл.
6	Имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет вкл.
7	Имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет вкл.
8	Имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет вкл.
9	Имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет вкл.
10	Имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет

Срок полезного использования, для объектов основных средств, должен быть установлен налогоплательщиком в **учетной политике, применяемой для целей налогообложения**.

2. По нематериальным активам исходя из срока действия патента, свидетельства, исходя из условий соответствующего договора, и (или) из ограничений сроков по законодательству. Если срок использования нематериального актива не поддается определению, то он принимается равным 10 годам. Срок полезного использования нематериального актива не может быть меньше 2 лет.

Правильное отнесение основных средств к той или иной классификационной группе, способствует выбору способов начисления амортизации по ним.

В учетной политике устанавливается **метод начисления амортизации** для целей налогового учета: линейный или не линейный.

Начисление амортизации при **линейном** способе амортизация начисляется по каждому объекту амортизуемого имущества, в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта, исходя из его срока полезного использования.

Начисление амортизации **нелинейным способом** осуществляется в целом по амортизационной группе, в соответствии с нормой амортизации, установленной ст. 259.2 НК РФ.

В соответствии со статьей 259 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет использование либо линейного, либо нелинейного способа начисления амортизации по всем объектам амортизуемого имущества. Исключение составляют лишь здания, сооружения, передаточные устройства и нематериальные активы, входящие в восьмую - десятую амортизационные группы, причем независимо от срока ввода их в эксплуатацию, по которым используется только линейный метод.

Если приобретаются объекты основных средств, бывших в употреблении, то норма амортизации по ним определяется **с учетом срока полезного использования**, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данных средств **предыдущими собственниками**. Также организация вправе самостоятельно определить срок полезного использования, в случае, если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников будет равен сроку его полезного использования, определяемого Классификацией основных средств, то организация новый владелец вправе самостоятельно определить срок полезного использования этого основного средства. Приобретенные объекты амортизуемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы, в которую они были включены у предыдущего собственника.

Амортизация, для целей налогообложения может начисляться **по пониженным нормам**, т.е. по нормам ниже, чем рассчитанные исходя из линейного или нелинейного метода. Такой порядок амортизации должен быть установлен **учетной политикой организации**. Следует учесть, что применение к нормам амортизации понижающего коэффициента влечет за собой увеличение срока полезного использования таких объектов основных средств.

Повышающий коэффициент не более 2 применяется в отношении амортизуемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

Повышающий коэффициент не более 3 применяется в отношении амортизуемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга) (за исключением основным средствам, относящимся к 1-3 амортизационным группам);

Следует учесть разъяснения Минфина РФ и сложившуюся судебную практику, в соответствие с которым организация-лизингодатель не мо-

жет применять повышающий коэффициент в период с момента расторжения одного договора лизинга и до заключения другого.

Первоначальная стоимость является определяющей при амортизации объекта основных средств или нематериального актива. Она складывается из суммы расходов налогоплательщика (без НДС и акцизов) на приобретение, сооружение, изготовление, доставку основного средства или нематериального актива и расходов на доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования.

При безвозмездном получении основных средств, первоначальная стоимость определяется исходя из рыночных цен, определяемых в соответствии с соответствующими положениями Налогового Кодекса.

Для налогоплательщика, который получает безвозмездно основное средство или нематериальный актив, необходимым является наличие **документально** подтвержденной информации о ценах, в том числе полученную путем проведения независимой оценки.

В заключение необходимо отметить, что показатели, определяющие величину амортизации, оказывают значительное влияние на формирование себестоимости производимой продукции, и, как следствие этого, на величину получаемого финансового результата. Правильно установленные амортизационной политикой показатели, формирующие суммы амортизационных начислений, будут во многом оказывать положительное влияние на результаты деятельности предприятия и на эффективность дальнейшего развития. Правильно и подробно составленная амортизационная политика поможет бухгалтеру без трудностей не только закрыть год, но и составить и сдать в инспекцию бухгалтерские отчеты и налоговые декларации.

И как показывает практика формирования амортизационной политики на предприятиях в России:

- многие предприятия формируют единую учетную политику, не подразделяя ее для целей бухгалтерского и налогового учета, что зачастую приводит к искажению информации в части расчетов налогов;

- большинство предприятий выбирают линейный метод начисления амортизации, как наиболее отвечающий требованиям бухгалтерского и налогового учета, при этом не учитывается и не анализируется эффективность применения того или иного метода начисления амортизации;

- отсутствие на предприятиях практики сравнительного анализа результатов применения других методов начисления амортизации часто приводит к завышению или занижению размеров уплачиваемых налогов и неэффективному использованию объектов основных средств.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)
2. Бухгалтерское дело: Учебное пособие / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. - М.: Магистр, ИНФРО - М, 2010. – 383 с.

З. Джабраилова Н. Д., Гайбатова К. Д. Распоряжение имуществом автономных учреждений // Экономика и предпринимательство. № 10, 2014 С. 684 - 688.

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПРОГРАММАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В СВЕТЕ МСФО

ХАХОНОВА Н.Н.

*профессор кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»
г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация*

В условиях ориентации Российского учета на МСФО, вопросы изучения и распространения основных положений данных стандартов, приобретают исключительное значение. МСФО 26 является одним из наиболее сложных для восприятия российскими практиками стандартов, не имеющим аналогов в национальном учете.

В зарубежной практике методологию учета расчетов с работниками пенсионному обеспечению определяют два стандарта - МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения» и косвенно МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения» регламентирует формирование отчетности по программе, рассматривая всех участников в качестве группы. Его положения не распространяются на отчетность для индивидуальных участников программы, отражающую их права на пенсионное вознаграждение.

Программы пенсионных вознаграждений могут осуществляться в двух вариантах – с установлением размера взносов или с установлением размера пенсионных выплат. Некоторые программы имеют характеристики и тех, и других. Для целей МСФО 26 такие «гибридные» планы рассматриваются как программы с определенным размером выплат.

Нередко в целях пенсионного обеспечения прибегают к созданию специальных фондов, которые могут (или нет) быть самостоятельными юридическими лицами, а также могут (или нет) управляться доверенными лицами. В такие фонды уплачиваются взносы, а они осуществляют выплату пенсионных пособий. МСФО 26 применяется ко всем из них.

Программы пенсионных вознаграждений с инвестиированными активами и страховые компании должны вести учет в соответствии с теми же требованиями бухгалтерского учета и финансирования, что и частные инвестиционные программы. Они относятся к сфере, регулируемой МСФО 26, за исключением тех случаев, когда договор со страховой компанией заключается от имени конкретного участника или группы участников, а обя-

зательства по выплате пенсионных вознаграждений представляют собой исключительную ответственность страховой компании.

К сфере действия МСФО 26 не относятся иные виды вознаграждений для работников, например такие как:

- компенсации в связи с увольнением;
- отложенные компенсационные выплаты;
- вознаграждения за выслугу лет;
- специальные программы раннего выхода на пенсию или сокращения штатов (выходные пособия);
- программы в области здравоохранения или социального обеспечения;
- программы, предусматривающие выплаты премиальных (бонусов).

Требования МСФО 26 также не распространяются на государственные пенсии.

В отношении программ с определенным размером пособий информация в отчетности представляется в соответствии с одним из приведенных ниже форматов (которые отражают различные подходы к раскрытию информации и представлению актуарных данных):

1. отчет, который отражает:

- чистые активы, имеющиеся для выплаты пособий;
- актуарную приведенную стоимость обещанных пенсий;
- сальдо (профицит или дефицит).

Отчетность может включать и отдельный отчет актуария, в котором дается обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий;

2. пакет отчетов, включающий:

- отчет о чистых активах, имеющихся для выплаты пособий;
- отчет об изменениях в чистых активах, имеющихся для выплаты пособий.

Информация об актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий раскрывается в примечаниях к отчетам. Отчетность может включать отдельный отчет актуария, в котором дается обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий;

3. пакет отчетов, включающий:

- отчет с показателями чистых активов, предназначенных для выплаты пособий;
- отчет об изменениях чистых активов, имеющихся для выплаты пособий;

а также отдельный отчет актуария, в котором приводится обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий.

При применении любого формата вышеуказанные отчеты могут дополняться отчетом доверенных лиц.

Даже поверхностный обзор основных подходов МСФО к признанию и отражению в учете и отчетности расходов по оплате труда и пенсионному обеспечению позволяет сделать вывод о наличии серьезных расхожде-

ний с российской практикой учета. Несомненно, переход российских предприятий на МСФО потребует урегулирования данных вопросов, что, на наш взгляд, будет способствовать повышению качества национального учета.

Ряд вопросов в части последовательности учета пенсионных планов определяется МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Данный стандарт предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений:

- краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные;
- выходные пособия;
- пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами;
- пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение.

К ним относятся такие выплаты, как:

заработка платы персоналу и взносы на социальное страхование (обеспечение);

отпускные, связанные с ежегодными оплачиваемыми отпусками;

пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью;

премиальные и участие в прибыли;

вознаграждение работникам в неденежной форме: медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные и дотируемые товары и услуги.

Обязательства по выплате вознаграждений работникам признаются на основании юридически закрепленного права на него в виде трудового договора, контракта либо иного документа такого рода в обмен на услуги или иную работу, выполняемую работниками.

Оплата отпусков - вознаграждение за фактическое отсутствие работников по различным причинам: по случаю ежегодного отпуска, по болезни (краткосрочная нетрудоспособность), по уходу за детьми, для работы в качестве присяжного заседателя в суде или для исполнения воинской обязанности. Стандарт подразделяет оплату отпускных на накапливаемые и ненакапливаемые и соответственно устанавливает различные способы их учетного отражения.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Отпускные накапливаются в учете на отдельном счете по мере зарабатывания права на отпуск и в тех же периодах относятся на текущие расходы компаний. Следовательно, эти суммы подлежат начислению ежемесячно на увеличение резервируемых обязательств. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются.

Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляется отпуск.

Премиальные и участие в прибыли вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Дивиденды (участие в прибыли по результатам работы за год) выплачиваются по окончании отчетного периода, что заставляет признавать обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками.

К вознаграждениям, выплачиваемым по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией, относятся пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения.

МСФО 19 выделяет два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами отличаются тем, что в обязанности компании входит уплата определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения.

По планам пенсионного обеспечения с установленными взносами сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов компании, а также суммой взносов самого работника, если они имеют место, в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

Страхование пенсионных выплат через страховую компанию не меняет основных особенностей пенсионного плана. Он обычно отражается как план с установленными взносами, поскольку выплаты пенсий принимает на себя страховая компания.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать бывшим работникам непосредственно или через специализированную организацию — фонд пенсионные вознаграждения определенного размера.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей, расчеты которых требуют специальных знаний, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации. Крупнейшие компании приглашают для их выполнения специалистов — актуариев. Но в любом случае бухгалтеру необходимо знать основы актуарных расчетов по пенсионным планам, поскольку это требуется для составления финансовой отчетности.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются путем накопления необходимых для пенсионных выплат денежных средств в специализированных пенсионных или страховых фондах. Вероятные пенсионные выплаты фонда и вероятные взносы учредителя пенсионного плана определяются путем применения математических и статистических правил, регламентирующих соответствующие расчеты. Эти правила называются актуарными расчетами.

Многие вопросы заработной платы и в особенности пенсионного обеспечения в России решаются иначе, чем в общепринятой мировой практике. Но требования МСФО необходимо соблюдать независимо от национальных особенностей в полном соответствии с духом и буквой содержащихся в них положений.

Список литературы

1. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансового учета (МСФО): учебное пособие.- Ростов н/Д, издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2015.- 472 с.

ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ В АУДИТЕ: ПОРЯДОК ПОЛУЧЕНИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТЕПЕНИ НАДЕЖНОСТИ

ХАХОНОВА И.И.

*Доцент кафедры налогообложения и бухгалтерского учета
Южно-российский институт (филиал) академии народного
хозяйства и государственной службы
Россия, Ростов-на-Дону*

В преддверии аудита отчетности организаций за 2015 год целесообразно рассмотреть отдельные методологические аспекты проведения аудиторских проверок. По нашему мнению, одним из важнейших методов сбора аудиторских доказательств является получение внешних подтверждений.

Порядок получения внешних подтверждений в системе международных стандартов аудита определяет МСА (ISA) 505 «Внешние подтверждения», а в Российской Федерации – Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Согласно требованиям данных документов, аудитор должен определить, необходимо ли использовать внешние подтверждения, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении предпосылок подготовки финансовой отчетности. При этом он должен учесть оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой

отчетности, а также то, каким образом аудиторские доказательства, полученные в результате запланированных аудиторских процедур, смогут снизить риск существенного искажения до приемлемо низкого уровня.

Внешнее подтверждение - это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. Принимая решение, в каком объеме использовать внешние подтверждения, аудитор рассматривает особенности среды, в которой функционирует предприятие, и практический опыт работы с запросами.

Необходимо отметить, что любые запросы, направляемые аудиторами внешним источникам, должны быть согласованы с руководством аудируемого лица. В запросах необходимо указывать, что они делаются с разрешения исполнительного органа аудируемого лица.

Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, полученные аудитором благодаря подтверждающей информации из внешних источников, независимых от аудируемого лица, при их рассмотрении по отдельности или совокупно с аудиторскими доказательствами, полученными в результате других процедур, могут способствовать снижению аудиторского риска.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- а) от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- б) от выполнения процедур внешнего подтверждения;
- в) от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

На надежность полученных подтверждений влияют:

- средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения. Форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запроса.

Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных и (или) негативных внешних подтверждений.

В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Запрос о негативном внешнем подтверждении подразумевает, что лицо, составляющее такое внешнее подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении.

Аудитором может быть использована комбинация позитивных и негативных внешних подтверждений.

Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит от: компетентности лиц, составляющих ответ; их независимости от аудируемого лица; их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа; знания ими той информации, которую необходимо подтвердить; их объективности.

В процессе получения внешних подтверждений аудитор должен контролировать отбор тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запросы. Аудитор должен принимать необходимые меры, чтобы свести до минимума вероятность искажения результатов внешних подтверждений. Запросы о внешнем подтверждении, подписанные руководством аудируемого лица, должны отсылаться непосредственно самим аудитором по надлежащим адресам и содержать требование

направлять ответы непосредственно аудитору. Аудитор должен убедиться, что ответы с внешними подтверждениями поступили от надлежащих отправителей. При отсутствии ответа на запрос о положительном внешнем подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры.

Если руководство аудируемого лица препятствует обращению аудитора к внешним источникам для получения подтверждающей информации, то аудитор должен оценить обоснованность и мотивацию действий руководства. Если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, то это подразумевает ограничение объема аудита и соответствующее модификация аудиторского заключения.

Рассмотрев методику получения внешних подтверждений в процессе аудита можно сделать вывод о том, что для обеспечения соблюдения требований федеральных стандартов аудита целесообразно разработать и утвердить внутренние стандарты аудиторских фирм, позволяющих регламентировать данный процесс в целях его эффективного осуществления.

Список литературы

1. Хахонова Н.Н., Богатая И.Н. Аудит: Учебник. – М: КНОРУС, 2015. – 720с.
2. Аудит: учебное пособие /Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. 2-е изд. доп. и перераб. - Ростов н/Д: ООО «Мини Тайп», 2014 – 442 с.

АУТСОРСИНГ В ПРОИЗВОДСТВЕ

ШИУКАШВИЛИ Т.Т.

ст преп. кафедры «ЭиБУ»

мл. научный сотрудник

филиала СПбГЭУ в г. Кизляре

Сегодня в мире существует огромное множество механизмов по совершенствованию производственного процесса, его модернизации и удешевления. Одним из таких механизмов является аутсорсинг.

Аутсорсинг – передача организацией, на основании договора, определённых бизнес-процессов или производственных функций на обслуживание другой компании, специализирующейся в соответствующей области [1].

Аутсорсинг – это способ избежать высоких затрат на высококвалифицированных специалистов. Проводя анализ и обращаясь к статистическим данным можно констатировать, что доля аутсорсинга в зарубежных странах растет с каждым годом. В текущем году доля аутсорсинга в бизнес-процессах Западной Европы вырастет на 10 %, что говорит о востребованности данного механизма в развитии бизнеса. На Азиатско-тихоокеанском рынке высокий спрос будет наблюдаться на аутсорсинг

услуг управления персоналом, взаимоотношений с клиентами, банкинга и финансовых сервисов. Лидерами по росту привлечения аутсорсинга в бизнес-процессы станет: Китай, Индия и Австралия [2].

Если обратиться к Российской практике, то аутсорсинг на промышленных предприятиях в принципе не изучен. Одной из причин данного явления это отсутствие наработок в области промышленного аутсорсинга.

Применение аутсорсинга на отечественных предприятиях необходимо, так как они наращивают темпы выхода на международный рынок. Аутсорсинг позволяет повысить конкурентоспособность предприятия, уменьшает его затраты на изделия.

Обращаясь к статистическим данным можно говорить о развитии механизма аутсорсинга в России в отраслях ИТ-технологий, финансовых и страховых услугах. Развитие получила и сфера промышленности, но в основном на малых и средних предприятиях. Крупный бизнес из-за сложной системы управления избегает данный механизм.

Использование аутсорсинговых услуг компанией – ведет к укреплению позиций предприятия на рынке, а так же к ее процветанию. Принимать решение о привлечении аутсорсинговых услуг нужно с реализации бизнес-идеи, так как только такой вариант позволяет формировать высокий уровень рентабельности организации. Введение аутсорсинга на стадии управления определенными функциями способствует обеспечению недостающих для положительного эффекта ресурсов. На стадиях управления процессами по снижению издержек аутсорсинговая интеграция становится основным элементом управления [1].

Услуга аутсорсинга будет востребована предприятиями, у которых отсутствуют ресурсы различных видов: квалифицированных кадров, технологических. Предприятия могут прописывать аутсорсинг в свою бизнес-модель, тем самым разделяя производство на две части. *Например, разработка, техническая подготовка, продажа и продвижение продукта остается за предприятием, а само изготовление передается аутсорсеру.* К такому методу прибегают компании с недостаточными мощностями.

Непосредственно, как и любая деятельность аутсорсинг имеет свои положительные и отрицательные стороны.

Плюсы аутсорсинга:

- Аутсорсеры могут привнести в производство новый опыт и технологии. Причиной этому может быть множество клиентов аутсорсера и налаженный производственный процесс. Новые компании зачастую не обладают технологией, соответственно такой подход для них является положительным.

- Высвобождение ресурсов для разработки стратегии предприятия. Освобождая персонал, передав их работу аутсорсеру, появляется возможность направить все усилия на развитие основного бизнеса компании.

- Аутсорсинг позволяет снизить расходы производства. Ремонтные работы, обслуживание зданий, работа вспомогательных служб, производство мелких комплектующих – могут быть переданы на аутсорсинг. Это

экономически выгодное решение, поскольку плата аутсорсеру меньше чем целому штату сотрудников.

- Защита от простоев. Аутсорсинг позволяет застраховать себя от поломок собственного оборудования, а так же при не достаточных производственных мощностях.

К минусам аутсорсинга можно отнести следующее:

- Нет контроля над действиями аутсорсера. Заказчик услуг не может полноценно проконтролировать процесс производства и соответственно остается надеется на добросовестность производителя (аутсорсера).

- Географическое положение (логистика). Аутсорсер не всегда находится вблизи от действующего бизнеса. Но в современности данный пункт смягчается наличием множества транспортно-логистических компаний. *Например, фирма IKEA практически полностью передала бизнес на аутсорсинг. Производство, доставка, маркетинг, финансы, логистика и другие департаменты переданы сторонним компаниям. За руководством остается функция управления.*

- Отсутствие собственного производства приводит с снижению квалификации специалистов. Производственный процесс позволяет развиваться персоналу, его отсутствие приводит к трудностям при организации собственного производства в компании.

Вот основные плюсы и минусы внедрения аутсорсинга в производство.

В России деятельность аутсорсинга регулируется ГК РФ, глава 39 «возмездное оказание услуг». В законодательстве нет понятия аутсорсинг и соответствие со ст. 421 ГК РФ юридические и физические лица свободны в заключение договоров.

С учетом всего вышеизложенного, в условиях и тенденциях современной экономики, аутсорсинг будет развиваться и найдет своих постоянных клиентов. Наличие не профильного бизнеса на Российских предприятиях – это основной залог успешного бизнеса аутсорсера.

Список литературы

1. Шиукашвили Т.Т. Аутсорсинг в управлении персоналом. Сборник. II Всероссийская научно – практическая конференция «Актуальные вопросы экономики и финансов» г. Кизляр. 2014г.
2. Шиукашвили Т.Т. Миронченко Е.Г. Аутсорсинг как механизм управления персоналом. III Международная научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Социальное управление в 21 веке: Личность – общество – бизнес – власть» г. Москва, 2015г.
3. Исследовательская и консалтинговая компания, специализирующаяся на рынках информационных технологий / электронный ресурс: www.gartner.com/technology/analysts.jsp

СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СВЕТЕ МСФО

ШУТОВА И.С.

*ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»
г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация*

Многие крупные акционерные общества производят всевозможные товары, оказывают разнообразные услуги, осуществляют торговую, посредническую финансовую деятельность на предприятиях с различным техническим уровнем техническим уровнем, разной рентабельностью, имеют различные перспективы дальнейшего развития. Производство и продажа товаров совершаются в различных географических зонах, государствах, территориальных районах, что, несомненно, накладывает свой отпечаток и сказывается на результатах хозяйственной деятельности. Информация об этих особенностях представляет весьма значительный интерес для многих пользователей финансовой отчетности.

Российское положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, разработанное еще в 1999 году на основе МСФО-14, также определило необходимость раскрытия и представления в финансовой отчетности российских предприятий и организаций информации о деятельности хозяйствующего субъекта по его сегментам. Однако требования данного ПБУ так и остаются практически не реализованными на практике. Это объясняется, на наш взгляд, тем, что на большей части российских предприятий до сих пор отсутствует учет по сегментам деятельности, да и сами сегменты не выделены в самостоятельные объекты учета. Выходом из данной ситуации, по нашему мнению, может служить лишь глубокое изучение положений МСФО в связи с ожидаемым постепенным их внедрением в российскую практику учета.

Цель МСФО-14 «Сегментная отчетность» — регламентировать предоставление компаниями отчетности о сегментах деятельности с целью помочь пользователям финансовой отчетности правильно понять показатели работы компании, оценить существенные риски и выгоды в ее деятельности, найти наиболее обоснованные решения относительно данной компании. МСФО-14 устанавливает, что сегментную отчетность должны представлять только те компании, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску долевых или долговых ценных бумаг (находятся в процессе выпуска) на открытый фондовый рынок

Стандарт предусматривает два вида отчетных сегментов:

1. хозяйствственные сегменты,
2. географические сегменты.

Для определения этих сегментов предлагается использовать внутреннюю организационную структуру компании и систему ее внутренней

отчетности. Если внутренние сегменты компании основаны не на требуемые стандартом группах связанных товаров (услуг) или на географическом расположении объектов для определения отчетных сегментов необходимо рассматривать следующий (низший) уровень внутрифирменной сегментации. При выборе отчетных сегментов компании; самостоятельно классифицирует основания для отнесения сегментов первичной и вторичной группам. Для вторичной группы отчетных сегментов требуется раскрывать значительно меньше информации для первичных отчетных сегментов. Небольшие внутренние сегменты можно объединять друг с другом они имеют значительное число общих факторов, присущих определениям хозяйственного или географического сегментов. Общий доход от операций с внешними покупателями и клиентами для всех отчетных сегментов компании должен составлять не менее 75% общего дохода данной компании. Если этот норматив не соблюдается, необходимо определить дополнительные отчетные сегменты и обеспечить необходимый нормативный показатель. В общем случае к отчетным сегментам относят подразделения компании, которые получают не менее 10% доходов от продаж и от операций с другими сегментами, относительно совокупного дохода всех сегментов компании; имеют не менее 10% от прибыли всех сегментов компании; стоимость активов составляет не менее 10% от стоимости активов всех сегментов. Круг отчетных сегментов ограничивается теми, которые получают большую часть своих доходов от продаж внешним покупателям и клиентам.

Сегментная отчетность должна представляться в полных комплектах публикуемой финансовой отчетности, которые, как известно, состоят из отчетного бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и примечаний к отчетности.

В финансовой отчетности, консолидирующей финансовую отчетность компаний, сегментная отчетность представляется только в составе сводной финансовой отчетности. Но если дочерняя компания имеет ценные бумаги, свободно обращающиеся на рынке, она представляет сегментную отчетность и в своей отдельной финансовой отчетности.

Компания, которая объединяет финансовую отчетность компаний со свободно обращающимися на рынке ценными бумагами и финансовую отчетность ассоциированных и иных компаний, в которых она имеет финансовые интересы, сегментную отчетность представляют только в составе объединенной финансовой отчетности данной компании. Аналогично, если какая-либо ассоциированная компания имеет ценные бумаги, свободно обращающиеся на фондовом рынке, она представит сегментную отчетность в своей собственной финансовой отчетности.

Отчетный сегмент это хозяйственный или географический сегмент, который определяется по признакам, указанным ниже, по которому представляется сегментная информация в соответствии с МСФО-14.

Хозяйственный сегмент представляет собою часть операций компаний, направленных на производство товаров и услуг, который подвесжен рискам и выгодам, отличающим его от рисков и выгод других хозяйственных сегментов. Хозяйственный сегмент не должен включая товары и услуги со значительно отличающимися рисками и выгодами. Наоборот, товары и услуги, включенные в один хозяйственный сегмент, должны быть сходными по большинству факторов.

Географический сегмент представляет собой часть операций компаний по производству товаров и услуг в конкретной экономической среде, который подвержен рискам и выгодам, возникающим в этой среде и отличающимся от рисков и выгод сегментов, действующих в других экономических условиях. Географическим сегментом может одна страна, группа стран или регион внутри страны. Риски и прибыли компании зависят от расположения ее производства или деятельности по оказанию услуг, то есть от расположения ее операций. Не могут зависеть и от расположения ее рынков и клиентов. Выбор географического сегмента может быть проведен как по месту расположения операций, так и по месту расположения рынков и клиентов.

Факторы, рассматриваемые при выборе отчетного сегмента

Хозяйственный сегмент	Географический сегмент
Характер товаров или услуг	Сходство экономических и политических условий
Характер производственных процессов	Отношения между операциями в разных географических районах
Тип или класс клиентов, потребителей товаров или услуг	Территориальная близость операций
Методы, используемые для распространения товаров и предоставления услуг	Правила валютного контроля
Характер регулирующей среды: банковские, страховые, коммунальные организации	Валютные риски
	Другие специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе

При выборе сегментов необходимо руководствоваться данными об организационной структуре компании, которые помогут определить, на чем должны основываться ее географические сегменты: на

расположении активов компании или расположении ее клиентов. Выбор состава хозяйственных и географических сегментов, классификация их на первичные и вторичные зачастую основываются на субъективных решениях руководства компании. При выборе отчетных сегментов не следует забывать о пользователях финансовой отчетности. Нужно позаботиться о том, чтобы сегментная отчетность была бы уместной, надежной и сопоставимой во времени.

Доходы сегмента представляют собой сумму той части доходов компании, которая может быть обоснованно отнесена в доходы данного сегмента, а также доходы, непосредственно полученные в операциях, проведенных самим сегментом. Доходы подразделяются на доходы, полученные от внешних клиентов и на полученные от других сегментов своей компании.

В доходы сегмента не включают результаты чрезвычайных событий, а также доход от дивидендов и процентов, в том числе полученный от других сегментов, прибыли от продажи инвестиций или от погашения долгов, если только операции сегмента не носят главным образом финансового характера.

Расходы сегмента включают расходы, возникшие непосредственно в результате операционной деятельности сегмента, и обоснованную часть соответствующих расходов, которые могут быть распределены на данный сегмент. Расходы сегмента включают обоснованную долю расходов на внешние продажи и операции, а также на операции с другими сегментами данной компании. Расходы компании, проведенные от имени сегмента, относящиеся к его операционной деятельности, должны быть отнесены на данный сегмент, если они могут быть однозначно идентифицированы.

Сегментные результаты (результаты сегмента) определяются сопоставлением его доходов и расходов. Корректировки на долю меньшинства в прибыли (убытках) при расчетах сегментных результатов не принимаются во внимание.

Активы, и обязательства отчетного сегмента, включаемые в сегментную отчетность в соответствии с новой редакцией МСФО-14.

Активы сегмента включают краткосрочные активы - запасы, дебиторскую задолженность, денежные средства, которые используются в операционной деятельности сегмента, основные средства, нематериальные активы, но не включают те активы, которые используются для общих целей компании и для управления ею. Активы, используемые двумя или несколькими сегментами в той части, которая обоснованно и надежно определена как часть активов данного сегмента, включаются в его отчетность.

К активам сегмента относятся задолженность по займам, инвестиции и другие, доходные статьи, если в результаты данного сегмента включаются проценты и дивиденды, получаемые как доходы. Инвестиции, учтенные по методу долевого участия, если прибыли (убытки) по ним формируют сегментные результаты, а также инвестиции в совместные

предприятия, учитываемые по методу пропорционального сведения, также отражаются в составе активов сегмента.

Обязательства сегмента состоят из кредиторской задолженности поставщикам, авансовых поступлений, начисленных обязательств, таких, как резервы на гарантыйное обслуживание, относящихся к товарам и услугам у данного сегмента. Обязательства по займам и кредитам отражаются в отчетности сегмента только тогда, когда проценты по ним оплачиваются за счет результатов деятельности данного сегмента. Обязательства по налогу на прибыль в отчетность сегмента не включаются.

Учетная политика сегмента не отличается от общей учетной политики компании, если только не существует специальной учетной политики для сегмента, которая дополняет общую учетную политику. В оценку активов и обязательств сегмента включаются все корректировки, связанные с переоценкой и другими процедурами. В консолидированной (сводной) финансовой отчетности при составлении сегментной отчетности в расчет не принимаются взаимные зачеты и погашения внутригрупповых операций и сальдо.

Изучение и освоение требований МСФО, на наш взгляд, позволят поднять качественный уровень информации, представляемой в финансовой отчетности российских предприятий и организаций.

Список литературы:

1. Пономарева Н.В. Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности организаций агропромышленного комплекса // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 23. С. 2 - 13.
2. Серебрякова Т.Ю., Кондрашова О.Р. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 8. С. 2 – 16
3. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансового учета (МСФО): учебное пособие.- Ростов н/Д, издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2015.- 472 с.
4. Цыганова И.Ю., Якимова В.А. Сегментный учет и анализ деятельности организаций на российских и зарубежных рынках сбыта продукции // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 13. С. 2 - 19.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРИВЕТСТВЕННОЕ СЛОВО УЧАСТИКАМ СОКОЛОВСКИХ ЧТЕНИЙ В КИЗЛЯРЕ

Соколов В.Я. 7

Я.В. СОКОЛОВ, КИТАЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

АБДАЛОВА Е.Б.

СУНЬ ЛИНЬ..... 8

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

СИЖАЖЕВА С.С.

АБАЗЕХОВА М. 14

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

АЛИЕВА П.З.

НАГИЕВ Р.Н..... 17

АУТСОРСИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

АБРАМОВА Н.Т

ШИУКАШВИЛИ Т.Т. 20

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ПРИБЫЛИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

АГАБЕКЯН С.Г. 23

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

ТИМОФЕЕВА О.В.

МАМЫШЕВА А. 26

УПРАВЛЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ

ТИМОФЕЕВА О.В.

ГАЛЯУТДИНОВА А. 36

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ТИМОФЕЕВА О.В.

КУЗЬМИЧЕВА А. 41

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
<i>АНАТОВА Н.</i>	
<i>АЛИБЕКОВ Ш.И.</i>	48
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ	
<i>АХМЕТОВА Л.А.</i>	
<i>КУАШИЕВА А.</i>	54
КРЕДИТОСПОСОБНОСТЬ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ЗАЕМЩИКА КАК ОСНОВА	
СНИЖЕНИЯ КРЕДИТНЫХ РИСКОВ	
<i>АХМЕТОВА Л.А.</i>	
<i>ХАШПАКОВА Р.Р.</i>	57
ЛЕГАЛИЗАЦИЯ ДОХОДОВ ОТ НЕЗАКОННОГО ОБОРОТА АФГАНСКИХ	
ОПИАТОВ	
<i>НИГАМЕТЗЯНОВА А.А.</i>	
<i>БАКУЛЕВСКАЯ Л.В.</i>	60
ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА	
<i>БДАЙЦИЕВА Л.Ж.</i>	65
РОЛЬ И МЕСТО НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ СИСТЕМЕ	
КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	
<i>КИРИЛЛОВ В.И.</i>	69
ПОНЯТИЕ И ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В	
СООТВЕТСТВИИ С МСФО	
<i>ГАЛКИНА Е.В.</i>	74
УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА — МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА	
ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА	
<i>ГАЛУСТОВ В.У.</i>	77
CVP – АНАЛИЗ ВАЖНЫЙ ИНСТРУМЕНТ (МЕТОД) УПРАВЛЕНИЯ	
ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАТРАТАМИ И УЛУЧШЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ	
РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК	
<i>ГАСАНОВ Н.Г.</i>	81

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С РСБУ И
МСФО

ГУСЕЙНОВА М.С.

ИСАЕВА Д. Г. 90

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА (МСА) КАК ОСНОВА ДЛЯ
РАЗРАБОТКИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

МОРУНОВ В.В. 95

ЭВОЛЮЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ТРЕБОВАНИЙ К УЧЕТУ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

НОСОВА Е.И.

ХАХОНОВА Н.Н. 97

ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СВЕТЕ МСФО

ЕМЕЛЬЯНОВА И.Н. 101

КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

ЕРМАКОВА Н.А. 103

СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ПОКАЗАТЕЛИ CVP- АНАЛИЗА

ЖУКОВА П.В.

ГАСАНОВ Н.Г. 109

ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ СТРОИТЕЛЬСТВА И ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА

НАВРУЗБЕКОВА З.Р. 114

РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО МЫШЛЕНИЯ СТУДЕНТОВ

ЗАРЕЦКИЙ В.О. 118

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ И АНАЛИЗА СОСТОЯНИЯ, КОНЬЮНКТУРЫ И ДИНАМИКИ
РЫНКА ТРУДА

ЗАРМАМБЕТОВА А.А.

ШИУКАШВИЛИ Т.Т. 130

РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
ПОНЯТИЯ, ОТЛИЧИЯ

ИЗУДИНОВА П.А.

ИСАЕВА Д.Г. 136

АУДИТ РАСХОДОВ ТУРИСТСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ <i>КОЛМЫКОВА А.А.</i>	145
 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ <i>КУКОВИЦКАЯ О.Е.</i>	
<i>ШИУКАШВИЛИ Т.Т.</i>	150
 НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ РОССИИ <i>ЛУПИКОВА Е.В.</i>	154
 УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ <i>МАГОМЕДМИРЗАЕВА М.А.</i>	
<i>ИСАЕВА Д.Г.</i>	164
 НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ <i>МАГОМЕДОВА М.</i>	
<i>РАДЖАБОВА М.Г.</i>	168
 УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ <i>МИРОНЧЕНКО Е.Г.</i>	
<i>ШИУКАШВИЛИ Т.Т.</i>	173
 К ВОПРОСУ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ИЗДЕРЖЕК <i>ШУШАРИН А.В.</i>	
<i>НУРМУХАМЕТОВ И.Ф.</i>	178
 БУХГАЛТЕРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ – ВЕКТОР РАЗВИТИЯ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ	
<i>ОСТРОВСКАЯ О.Л.</i>	182
 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ <i>АЛИЕВА П.З.</i>	
<i>АЛИБЕКОВ Ш.И.</i>	186
 ИСТОРИЧЕСКИЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОТЕЧЕСТВЕННЫХ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	
<i>ПОЗДНЯКОВА М.Б.</i>	189

ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА НА ТЕЛЕВИДЕНИИ И ЛИТЕРАТУРЕ	
<i>РОМАНОВСКАЯ Е.В.</i>	
<i>КУЗНЕЦОВ В.П.</i>	193
ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ	
ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ	
<i>РУБИНЧИК И.А.</i>	195
ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПОД	
ОБЕСЦЕНЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ	
<i>СЕМИКИНА В.О.</i>	
<i>ХАХОНОВА Н.Н.</i>	199
ВЛИЯНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ НА СИСТЕМУ	
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
<i>СОКОЛОВ В.Я.</i>	203
РОЛЬ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ В ЭКОНОМИКЕ	
<i>НАВРУЗБЕКОВА З.Р.</i>	
<i>ТОВСУЛТАНОВА А.С.</i>	208
МОДЕЛИРОВАНИЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ПРИ ВНЕДРЕНИИ СИСТЕМЫ	
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ	
<i>АХМАТГАЛИЕВА А.К.</i>	
<i>КОРЕНКОВА С.И.</i>	211
НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ КАК СЛЕДСВИЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ	
<i>БАТУЕВА О.Б.</i>	217
СТАНДАРТИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРОВ В РОССИИ И ЗА	
РУБЕЖОМ	
<i>БОГРОВ Е.Г.</i>	225
«ИСТОРИЯ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ ФЕНОМЕНА «ДЕНЕЖНЫЙ СУРРОГАТ»	
В ЭКОНОМИКЕ РОССИИ»	
<i>ЧАПЛЫГИН В.Г.</i>	
<i>ДЕЛЬЦОВА Т.А.</i>	229

ПОРЯДОК РАСЧЕТА ОТПУСКНЫХ <i>ДЖАБРАИЛОВА Х.</i>	
<i>ИБРАГИМОВА А.Х.</i>	239
ПРИЗНАНИЕ ЗАТРАТ НА ГЕОЛОГОРАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ РЕСУРСОВ СОГЛАСНО ПРИНЦИПАМ МСФО	
<i>ИБРАГИМОВА А.Х.</i>	241
УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ <i>НАВРУЗБЕКОВА З.Р.</i>	
<i>НУРАХМАЕВА И.Г.</i>	244
СВЕРХУРОЧНАЯ РАБОТА И ЕЕ ОПЛАТА <i>ИЛЬЯСОВА А.А.</i>	
<i>ИБРАГИМОВА А.Х.</i>	247
ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ	
<i>КИРКАЧ Ю.Н.</i>	
<i>ХАХОНОВА Н.Н.</i>	250
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА <i>ОМАРОВА П.А.</i>	
<i>ИБРАГИМОВА А.Х.</i>	253
«СТАНДАРТ-КОСТ» В СИСТЕМЕ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА <i>АГАЕВ Х.Ф.</i>	
<i>ИБРАГИМОВА А.Х.</i>	257
НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ <i>НАВРУЗБЕКОВА З.Р.</i>	
<i>ЭЛИМХАНОВА К.А.</i>	259
ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ <i>ЭФЕНДИЕВА Г.А.</i>	
<i>АДАМОКОВА О.Х.</i>	261

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ
УЧРЕЖДЕНИЯХ

МАГОМЕДНЕБИЕВА С.

АЛИБЕКОВ Ш.И..... 266

ОТЛИЧИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТ
РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТАГИРОВА К.Э.

ИСАЕВА Д.Г. 268

ОБРАЗ БУХГАЛТЕРА В КУЛЬТУРЕ КИТАЯ

ТОЛЧЕЕВА А.А.

ЗЫЛЁВА Н.В. 273

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

ТРУФАНОВА В. Н..... 276

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЙ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

УММАТОВА А.

РАДЖАБОВА М.Г. 281

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПРОГРАММАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В
СВЕТЕ МСФО

ХАХОНОВА Н.Н. 286

ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ В АУДИТЕ: ПОРЯДОК ПОЛУЧЕНИЯ И
ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТЕПЕНИ НАДЕЖНОСТИ

ХАХОНОВА И.И. 290

АУТСОРСИНГ В ПРОИЗВОДСТВЕ

ШИУКАШВИЛИ Т.Т. 293

СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СВЕТЕ МСФО

ШУТОВА И.С. 296

**Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти
Заслуженного деятеля науки РФ, доктора
экономических наук, профессора
Соколова Ярослава Вячеславовича
8 декабря 2015 года**

Научное издание

Компьютерная верстка М.Н. Магомедовой
Оформление обложки Х.А. Асхабовой

Формат 60x84 $\frac{1}{16}$. Бумага типографии №1
Печать цифровая. Тираж 200 экз. Заказ №150

Филиал СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Дзержинского 7.
КМЦ филиала СПбГЭУ в г. Кизляре. 368830, Кизляр, ул. Ленина 14.