

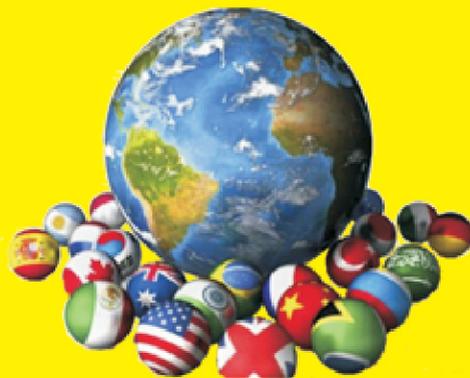
Министерство образования и науки Российской Федерации
Институт бизнеса и управления INSAM (Женева, Швейцария)
Ташкентский государственный экономический университет (Ташкент, Узбекистан)
Политехнический институт Таджикского технического университета (Худжанд, Таджикистан)



Уральский государственный экономический университет

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

**Сборник статей
VI Международной научно-практической конференции
(Екатеринбург, 24 апреля 2015 г.)**



Екатеринбург
2015

Министерство образования и науки Российской Федерации
Институт бизнеса и управления INSAM
(Женева, Швейцария)
Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)
Политехнический институт Таджикского технического университета
(Худжанд, Таджикистан)



Уральский государственный экономический университет

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Сборник статей
VI Международной научно-практической конференции

(Екатеринбург, 24 апреля 2015 г.)

Екатеринбург
Издательство Уральского государственного
экономического университета
2015

УДК 657.1
ББК 65.052.2
П 56

Ответственные за выпуск:

доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
Н. С. Нечеухина

кандидат социологических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
Т. Ф. Шитова

П 56 Перспективы развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения в условиях интернационализации экономики [Текст] : сб. ст. VI Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 24 апреля 2015 г.) / [отв. за вып. : Н. С. Нечеухина, Т. Ф. Шитова]. – Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2015. – 165 с.

Рассматриваются проблемы, состояние и перспективы бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях инновационного развития экономики России и интернационализации социально-экономического пространства.

Для студентов, магистрантов, аспирантов и преподавателей вузов.

УДК 657.1
ББК 65.052.2

© Авторы, указанные в содержании, 2015
© Уральский государственный
экономический университет, 2015

1. Проблемы организации управленческого учета

С. А. Бороненкова, Н. А. Морозов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Понятие и классификация рисков в принятии управленческих решений

Аннотация. Представлены уточненные понятия риска и неопределенности. Дана обобщенная классификация рисков. Представлены методы количественной оценки риска, которые помогают при принятии управленческих решений и являются их обоснованием.

Ключевые слова: риск; неопределенность; оценка риска; финансовые потери.

Все организации в ходе своей хозяйственной деятельности сталкиваются с различными видами рисков, но особенно важно это становится во времена экономического спада или кризиса. Учет рисков позволяет принимать эффективные управленческие решения и свести возможные потери к минимуму, что актуально для российских компаний в современных геополитических и экономических реалиях. Для этого необходимо различать виды рисков и выделять основные очаги их возникновения.

В первую очередь необходимо дать определение риска. Поэтому рассмотрим несколько подходов к нему. Так, О. В. Медведева определяет понятие риска как «вероятность осуществления неблагоприятного события, количественная оценка которого чаще всего сводится к оценке соответствующей вероятности» [7, с. 222].

Другой точки зрения придерживается Н. В. Бондарчук; под рисками она понимает «объективное явление, природа которого обусловлена неоднозначностью будущих событий, способных иметь как отрицательный характер, так и положительный» [3, с. 39].

В наиболее общем виде В. В. Ковалев понимает риск как «потенциальную опасность, угрожающую объекту наблюдения каким-либо вредом» [5, с. 100].

Основываясь на данных определениях, можно сказать, что риск есть некая неопределенность исхода ситуации, в которой возможен как отрицательный, так и положительный результат. Из данного определения следует, что неопределенность является очагом риска. Таким образом, появляется необходимость в уточнении этого термина. В литературе по рисковому проблематике обсуждаются различные интерпретации данного термина. Но в общем смысле неопределенность ассоциируют с недостоверностью, противоречивостью, частичным или полным отсутствием информации, нужной для принятия решений. Многогранность понятия вызывает необходимость определить его источники:

1) неопределенность цели показывает невозможность выявления главенствующей цели;

2) неопределенность условий показывает отсутствие полной или достоверной информации, положенной в основу решения;

3) неопределенность действий показывает множество вариантов развития ситуации.

Понимание неопределенности и ее источников является основой для классификации рисков. Наиболее расширенным признаком являются источники возникновения, т.е. внешние и внутренние риски [1, с. 21].

Под *внешними рисками* понимают риски, влияющие на ситуацию и ее развитие, но при этом не связанные с деятельностью организации. Внешние риски оказывают влияние на деятельность всех хозяйствующих субъектов независимо от их масштаба, специализации и расположения. К ним можно отнести:

1) правовые риски, или риски изменения законодательства, обусловлены нестабильностью и противоречивостью нормативно-правовой базы и ее неблагоприятными изменениями для предпринимательской деятельности;

2) политические риски, обусловленные изменением политической ситуации внутри страны и за рубежом, которая косвенно или прямо оказывает влияние на деятельность организации;

3) макроэкономические риски, обусловленные неблагоприятными изменениями в экономике страны или региона;

4) социальные риски, связанные с демографическим фактором, а также с изменениями, происходящими в менталитете, культуре, обычаях и психологии человека;

5) экологические риски, связанные с наступлением стихийных бедствий, экологических катастроф, изменениями климата, которые могут привести к имущественным, финансовым и другим видам потерь;

6) воздействие прочих внешних факторов, предполагающих потери от наступления форс-мажорных обстоятельств в результате введения ограничений со стороны государства;

7) страновые риски, состоящие в возможности возникновения потерь с изменением экономических или правовых ситуаций в стране, где расположен контрагент организации.

Под *внутренними рисками* понимают риски, связанные с хозяйственной деятельностью организации и зависящие от нее. К таким рискам относятся:

1) риски управления финансовыми ресурсами, которые возникают в связи с привлечением денежных средств на формирование структуры активов, пассивов и распределение прибыли;

2) риски, связанные с человеческим фактором, возникающие в результате неудовлетворительного исполнения должностных обязанностей персонала, его некачественного состава. К данному виду риска относятся несоблюдение сотрудниками требований законодательства и нормативных актов, нарушение правил и норм этики, установленных в организации;

3) информационно риски возникают при сборе, обработке, хранении и передаче информации для различных уровней управления организации. Также к этому виду риска относится разглашение данных, представляющих угрозу экономической безопасности организации;

4) риски управления материальными ресурсами, связанные с приобретением и использованием основного капитала, в том числе реального капитала и нематериальных активов;

5) риск потери управляемости организации, возникающий на уровне структурного подразделения. Такой риск отражается в вероятности принятия руководством филиалов управленческих решений, не подконтрольных руководству головной организации.

Почти все риски несут в себе финансовые потери. А это означает, что организациям при осуществлении хозяйственной деятельности нужно их учитывать и стараться свести к минимуму. Из указанной классификации риска организация может повлиять только на внутренние виды риска. Поэтому они в первую очередь нуждаются в учете, оценке и минимизации. Правильное понимание видов и причин формирования рисков определяет объективность их оценки. Оценка рисков производится с целью определения размера и вероятности потенциальных убытков, характеризующих величину риска. Для количественной оценки используются следующие методы.

1. *Статистический метод.* Суть его заключается в использовании статистики потерь и доходов, имевших место в организации за определенный промежуток времени. При помощи этих данных в достаточном их количестве выявляется определенная закономерность, которая повторяется с определенной частотой. При использовании данного метода «устанавливаются величина и частота получаемого экономического результата от деятельности организации и составляется наиболее вероят-

ностный прогноз на будущее» [7, с. 223]. Преимуществами данного метода являются точность и несложность в математических расчетов, но для этого необходимо большое количество исходных данных, что не может позволить себе новая организация.

2. *Метод оценки вероятности ожидаемого ущерба* – показывает степень риска, определяемого как произведение предполагаемого убытка на вероятность, что этот убыток произойдет [6, с. 114]:

$$R = A \times p_1 + (A + B) \times p_2,$$

где A и B – убытки при принятии различных решений; p_1 и p_2 – степень вероятности получения убытка.

3. *Метод минимизации потерь* – опирается на расчет возможных потерь при выборе решения задачи. Наилучшим является решение с минимальным размером показателя R . Данный показатель рассчитывается по формуле

$$R = R_{и} + R_{д},$$

где $R_{и}$ – потери, вызванные неточностью изучаемого объекта; $R_{д}$ – потери, вызванные неточностью и неэффективностью управления.

4. *Метод дерева решений* – основан на графическом построении вариантов решений. Данный метод «предполагает выделение обозримого количества рассматриваемых вариантов ситуации и заключается в определении как вероятности их реализации, так и параметров риска, на основе которых прогнозируются ключевые события, служащие базой для выбора приемлемого варианта риска» [3, с. 44]. Исходя из смысла метода его применение целесообразно на крупных проектах с большим разнообразием этапов. В то же время недостатком этого метода является его трудоемкость.

5. *Математический метод* – позволяет оценить вероятность риска в математической модели, основываясь на математическом ожидании и критериях Лапласа и Гурвица.

6. *Метод оценки рисков на основе анализа финансового состояния организации*. Финансовое состояние организации характеризуется совокупностью взаимосвязанных критериев. Данными критериями являются абсолютные и относительные показатели.

Абсолютные критерии оценки деятельности могут быть двух типов: результативные и разностные. К результативным относятся такие показатели, как выручка, оборот организации, сумма активов и др.; к разностным – прибыль, чистый оборотный капитал и др. Но анализ, основанный на абсолютных показателях, не может показать реального финансового положения организации.

Наибольший интерес для анализа представляют *относительные показатели*, или система финансовых коэффициентов, опирающихся на данные бухгалтерской отчетности организации.

Финансовые риски служат крайне важными показателями для принятия управленческих решений [4, с. 29]. Наивысшим риском для организации является риск банкротств, так как данный риск представляет опасность, в результате чего неправильный выбор способа вложения капитала ведет к полной потере предпринимателем его собственного капитала и неспособности рассчитываться по взятым на себя обязательствам. В связи с этим для предотвращения и мониторинга данного риска наиболее важными финансовыми показателями являются [2, с. 331]:

1) финансовая устойчивость, которая характеризует способность осуществлять хозяйственную деятельность преимущественно за счет собственных средств при сохранении платежеспособности;

2) платежеспособность, отражающая умение своевременно и полно погашать свои обязательства по платежам перед бюджетом, банками, поставщиками и другими юридическими и физическими лицами в рамках осуществления нормальной финансово-хозяйственной деятельности;

3) деловая активность, отражающая эффективность основной производительной деятельности, а также направления использования компаний своих активов для получения доходов;

4) рентабельность, которая показывает уровень доходности как самой организации, так и ее товаров, работ и услуг.

Данный метод позволяет охватить все спектры хозяйственной деятельности организации и провести диагностику риска банкротства, основываясь на реальном состоянии. Это делает данный метод универсальным для разных групп пользователей.

В связи с кризисной ситуацией в нашей стране и мире для российских компаний усилилась необходимость в оценке рисков принимаемых управленческих решений. Выбор метода оценки риска зависит от пользователя, объекта и доступности к внутренним данным организациям. Но наиболее распространенным методом оценки рисков стал метод оценки рисков на основе анализа финансового состояния организации, так как финансовая отчетность организаций в большинстве своем является открытой информацией. Так, для большей прозрачности и привлекательности организации для заинтересованных лиц, которые не обладают специализированными знаниями, необходимо раскрывать определенные риски, которые не представляют коммерческой тайны.

Библиографический список

1. Бланк И. А. Управление финансовыми рисками. Киев: Ника-Центр, 2005.
2. Бариленко В. И. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. В. И. Бариленко. М.: Юрайт, 2014.

3. Бондарчук Н. В., Карпасова З. М. Финансовый анализ для целей налогового консультирования. М.: Вершина, 2009.
4. Волков О. И., Скляренко В. К. Экономика предприятия: курс лекций. М.: ИНФРА-М, 2011.
5. Ковалев В. В. Курс финансового менеджмента: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2010.
6. Маховикова Г. А., Касьяненко Т. Г. Анализ и оценка рисков в бизнесе: учеб. для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2014.
7. Медведева О. В., Шпилевская Е. В., Немова А. В. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия: учебник. М.: Феникс, 2010.

Р. М. Валеев, Н. С. Нечеухина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Управленческий учет на предприятии общественного питания (на примере ресторана «Особняк»)

Аннотация. Проанализированы роль и значение учета во время кризиса. Рассмотрен управленческий учет на примере ресторана «Особняк» города Екатеринбурга. Расписаны функции и обязанности центров ответственности и влияние их на общую отчетность. Рассмотрены основные расходы предприятия (такие, как себестоимость и аренда) и управление ими. Проанализирована необходимость внедрения управленческого учета в организации.

Ключевые слова: управленческий учет; планирование; прогнозирование; центр финансовой отчетности; консолидированная отчетность; себестоимость; аренда.

Общественное питание играет всё возрастающую роль в жизни современного общества. Это обеспечивается, прежде всего, изменением технологий переработки продуктов питания, развитием коммуникаций, средств доставки продукции и сырья, интенсификацией многих производственных процессов.

В международных документах термин «общественное питание» определяется как «методы приготовления большого количества пищи, выполняемые без предварительной договоренности с потребителем» или как любые «виды питания, организованного вне дома». Во всем мире предприятия общественного питания принадлежат либо государственно-му, либо частному сектору.

Государственный сектор общественного питания включает в себя учреждения питания для детей, дошкольников, школьников, военнослужащих, лиц, находящихся в заключении, людей пожилого возраста и лиц, находящихся на лечении в больнице, а также столовые для людей, занятых на службе в государственном секторе. Частный сектор также может включать в себя многие из перечисленных выше предприятий, а также кафе и другие виды торговых точек, приносящих доход. Этот сектор включает

в себя также предприятия, которые производят готовую к употреблению пищу, продаваемую через любой из вышеперечисленных каналов.

Питание является формой потребления. По мере развития общества питание все больше начинает носить общественно организованный характер. Общественное питание – это вид деятельности, связанный с производством, переработкой, реализацией и организацией потребления продуктов питания и оказанием услуг населению. Социально-экономическое значение общественного питания выражается в создании условий для роста производительности и улучшения организации труда благодаря предоставлению полноценного горячего питания по месту работы и учебы населения, в обеспечении экономии общественного труда.

Специфика хозяйственной деятельности предприятий общественного питания определяет особенности ведения бухгалтерского учета: с одной стороны, он призван отражать процессы производства (приготовление пищи), а с другой – процессы торговли (реализации).

Ресторан – это не только вкусная еда и прекрасное обслуживание. За видимым великолепием скрывается кропотливая работа бухгалтеров, которые собирают информацию о поступающем продукте, о его расходе на изготовление блюда, об остатках, о заработной плате задействованных в этой отрасли работников (от швейцара до шеф-повара). Вся информация обрабатывается и поступает на стол руководителю, который, изучая прогноз хозяйственной деятельности, способен прогнозировать развитие ресторана, запланировать дополнительные мероприятия, расписать затраты, модернизировать организацию.

Каждый бизнес имеет свои особенности в ведении бухгалтерского учета, свои проблемы и способы их решения. Именно поэтому построение бухгалтерского учета в ресторане зависит, прежде всего, от степени сложности бизнеса. От того, насколько грамотно организован учет в ресторане, зависят и возможность грамотного планирования бизнеса, и адекватный учет всех рисков [2].

Бухгалтерский учет в общественном питании осложнен тем, что включает в себя учет производства, реализации и организации потребления продукции предприятий общественного питания. Калькулирование себестоимости продукции является важнейшим аспектом учета на предприятиях общественного питания [1]. Калькуляция – расчетная ведомость удельных затрат организации, т.е. затрат на единицу продукции, произведенной предприятиями общественного питания. Расчет нормативной себестоимости продукции общественного питания, как правило, осуществляется в типовой калькуляционной карте (форма № ОП-1). На основании этой карты и сведений из отчета по продажам можно рассчитать стоимость проданных блюд. Производственная себестоимость включает в себя стоимость сырья и продуктов для производства, топлива для

их доставки и переработки, расход энергии, износ основных фондов, а также затраты трудовых ресурсов. Калькуляционная карточка составляется на каждое наименование готового блюда.

Особое внимание следует уделять обоснованности применяемых в организации норм расходов сырья на производство продукции и их выполнение. С этой целью на предприятиях общественного питания разрабатываются соответствующим образом оформленные технико-технологические карты. Данный внутрифирменный документ должен составляться на каждое разработанное блюдо и включать следующую информацию: наименование изделия и область применения технико-технологической карты; перечень сырья, применяемого для изготовления блюда; требования к качеству сырья; нормы закладки сырья массой брутто и нетто, нормы выхода полуфабриката и готового изделия; описание технологического процесса приготовления; требования к оформлению, подаче, реализации и хранению; показатели пищевого состава и энергетической ценности.

Следует отметить, что нормы потерь при производстве блюд, рецептура которых разработана на предприятии, в обязательном порядке применяют согласно Сборнику рецептов последнего года выпуска. Это обеспечивает достоверность норм закладки сырья, предотвращение завышения норм и, как следствие, невозможность хищений.

На предприятиях общественного питания необходимо вести отдельный учет товаров и сырья, используемого для производства собственной продукции. Следует также организовать учет возвратных отходов, т.е. остатков конкретных ресурсов, полученных из исходного сырья при производстве готовой продукции. Используемые возвратные отходы – отходы, которые могут быть потреблены самим предприятием для изготовления продукции основного или вспомогательного производства. Неиспользуемые возвратные отходы могут быть потреблены предприятием лишь в качестве материалов топлива или на другие хозяйственные нужды, либо реализованы на сторону.

Кризис заставляет людей действовать. При этом управление предприятием играет важную роль, ведь каждый владелец бизнеса не хочет потерять свою прибыль, которая была до кризиса, вследствие чего принимает ряд мер для оптимизации доходов и расходов предприятия.

Но как быть, когда расширение бизнеса выпало на такие тяжелые времена? Стоит ли отказаться или все же не отступить от своих планов? Ведь необходимо очень внимательно отнестись ко всем нюансам. И при этом момент планирования выходит на первое место. Все инвесторы хотят знать, когда их вложения начнут приносить прибыль.

Перед открытием необходимо очень тщательно спланировать доходы, ведь в зависимости от этого будут спланированы расходы. В планировании доходов нужно правильно спрогнозировать такие показатели, как

средний чек, средняя посещаемость, посадка ресторана. Известно, что в кризис эти показатели очень нестабильны.

Планируя и оптимизируя расходы, нужно понимать последствия каждого действия. Основными расходами предприятия общественного предприятия являются себестоимость, зарплата, операционные расходы (аренда, реклама и т.д.). Сокращая какой-либо расход, нужно понимать не только как он влияет на рентабельность, но и на покупательский спрос [3].

При открытии ресторана нужно внедрить управленческий учет на стадии инвестиций. Во время внедрения управленческого учета нужно грамотно подобрать персонал, который будет участвовать в управленческом учете, так же распределить ответственность персонала за предоставление информации (достоверность и своевременность) и за принятие решений.

На этой стадии нужно инвестировать на обучение персонала, ведь каждый учет специфичен. И от этого будет зависеть качество учета, а значит, и качество управления рестораном.

В дальнейшем, при открытии ресторана, необходимо построить налаженную цепочку учета – от обслуживания гостя до распределения прибыли.

Рассмотрим эту цепочку на примере ресторана «Особняк» (центры ответственности).

Первой ступенью работы ресторана непосредственно с покупателями являются *работники зала* (официанты, бармены и менеджер зала). Отбивая чеки, она заносит проданные блюда и товары в кассу. В ресторане «Особняк» использовалась система автоматизированного учета R-Keereg, синхронизированная с «1С Парус: управление рестораном». Персонал зала заносит в R-keereg данные о проданной продукции – цену и количество.

Менеджер зала работает с кассой и следит за поступающими денежными средствами и правильностью отбитых чеков официантом и барменом, проверяет закрытие смены.

Следующей ступенью является *администратор заведения*. Он проверяет поступление товаров, осуществление расходов, контролирует качество предоставления услуг. Вся первичная документация проходит через администратора. Он ведет учет документов и организует передачу их бухгалтеру.

Получив первичные документы от администратора, бухгалтер отражает все хозяйственные операции в количественной и суммовой единице, отвечая за достоверность и своевременность предоставленной информации. При этом бухгалтер пользуется возможностями программы «1С Парус», формируя отчеты анализа первичных документов. Например, «динамика цен закупок». При превышении цены продуктов более чем на 5% бухгалтер обязан немедленно сообщить об этом администратору заве-

дения. Этот отчет формируется с периодичностью 3–4 дня. Также бухгалтер формирует отчет «анализ продаж», который дает широкий анализ себестоимости, наценки, маржинального дохода. При падении коэффициента он запрашивает разъяснения с администратора, поваров, барменов. Начинается проверка технико-технологических карт, калькуляция карт.

Бухгалтер формирует промежуточные (недельные) и месячные отчеты, которые предоставляет директору.

Директор несет непосредственную ответственность за деятельность организации, проводит свой анализ всех показателей отчета. Делает свои расчеты (средний чек, средняя посещаемость, структура покупателей), составляет маркетинговый план, бюджеты на следующий месяц, прогнозы. В итоге формируется обширный отчет обо всей деятельности предприятия. Отчет предприятия содержит план-фактный анализ, остатки и обороты по всем счетам, анализ продаж с большим количеством показателей, результаты инвентаризации продукции и т.д.

Проведя анализ, директор принимает решение по оптимизации, пишет комментарии и замечания и предоставляет их в финансовый отдел.

Финансовый отдел занимается проверкой отчетов директоров по предприятиям, контролируя и анализируя показатели экономической эффективности ресторана [4]. На данном этапе финансовый отдел проверяет излишки и недостатки сырья, контролирует закупочные цены, соответствие ее установленной сырьевой ведомости ресторана, проводит анализ цены и себестоимости блюд, экономии и перерасхода по статьям доходов и расходов.

В итоге формирует консолидированную отчетность по всем точкам сети для общего анализа. В итоге всей работы финансовый отдел предоставляет консолидированный отчет с комментариями, предложениями, объяснениями по всем точкам генеральному директору и учредителям с дальнейшим прогнозом. Также финансовый отдел занимается внутренним аудитом: проверяет правильность закрытия смен, первичных документов, порядок их отражения, расчет коэффициентов и т.д. Достаточно трех специалистов в этом отделе для качественного учета.

Одной из особенностей ресторана «Особняк» является то, что все технико-технологические карты вносятся централизованно в финансовый отдел. Это сделано для того, чтобы вести строгий учет рецептур, которые являются коммерческой тайной. При ведении технико-технологических карт специалисты финансового отдела – экономисты проводят расчет себестоимости блюда и дают рекомендации директору по продажной цене, маржинальному доходу.

Последним звеном этой цепочки является *генеральный директор* сети, который защищает консолидированную отчетность перед учредите-

лями, выбирает дальнейший путь развития, дает рекомендации директорам «точек», распределяет прибыль.

Каждый сотрудник должен знать свое дело и понимать свой вклад в управление предприятием, ведь от малейшей ошибки может исказиться информация, в результате чего может быть принято решение.

Настроив учет, можно качественно управлять предприятием.

Управление доходами. Для управления доходами ресторана, для начала, необходимо качественно провести анализ продаж. Выявить наибольшие и наименьшие доли продаж по блюдам, учитывая их маржинальный доход [5]. Сделать акцент на позиции с наибольшим маржинальным доходом. Но при этом не отказываться от наименее прибыльных позиций для сохранения ассортимента, и тем самым клиентов.

Рассмотрим ситуацию с маржинальным доходом: ресторан продал порцию стейка из семги (продажная цена – 500 р.) и порцию вареников с капустой (продажная цена – 300 р.). Себестоимость порции стейка – 250 р., получаем коэффициент наценки 2. Себестоимость вареников с капустой – 80 р.; коэффициент наценки – 3,7. Кажется, что продать вареники с капустой выгоднее, так как они имеют высокий коэффициент наценки, но при продаже порции стейка ресторан заработает 250 р., а вареников 220 р. Получается, что выгоднее продать дорогое блюдо с меньшим коэффициентом наценки, чем дешевое с высоким. Но тогда сократится целевая аудитория, и нужно взаимодействовать с маркетологами для эффективного управления ценой и ассортиментом, а значит доходом.

Управление расходами. Основными расходами предприятия общественного питания являются показатели себестоимости непосредственно проданных блюд и товаров. Для ресторана существует общепринятый коэффициент наценки для рентабельности; он равен 4. Коэффициент меньше 3 говорит об убыточности предприятия. Финансовый отдел должен контролировать эту цифру, и при приближении коэффициента наценки к критическому коэффициенту, равному 3, необходимо быстро реагировать. При этом существует несколько способов оптимизации, например поиск нового поставщика с более выгодными ценами, хотя не следует забывать о качестве продукции, или же увеличение цен на блюда. Тут следует понимать грань, при которой спрос не упадет. Эта проблема стала очень актуальной зимой 2014–2015 гг., когда поставщики меняли цены чуть ли не каждый день. Казалось бы, необходимо поднять цены, но делать это несколько раз за месяц очень невыгодно, ведь для этого нужно печатать новое меню, а это – расходы. В результате финансовый отдел просчитывал грань, при которой понятие цен компенсирует рост себестоимости и расходов на новое меню.

На примере ресторана «Особняк» следующим основным расходом является *аренда*. И как показала практика, с этим показателем предприя-

тие и управляющая компания не справились. Аренда составляла 30–40% выручки. Предприятие не смогло выйти на планируемый уровень товарооборота из-за кризиса (планировалось, что аренда составит 10–20% товарооборота, чтобы коэффициент 4 мог покрыть ее), тем самым не смогла обеспечить оплату аренды, в результате чего ресторан не смог продолжить дальнейшую деятельность и закрылся в марте 2015.

Остальные операционные расходы, имеющие меньшую долю, тем самым легче контролируются и управляются в пределах плана. Но нужно понимать, как каждый расход влияет на товарооборот.

Весь управленческий учет описан в Положении о бюджетировании сети ресторанов. В нем указаны ответственные лица, подробно описана цепочка взаимодействия и инструкции, состав отчетности, сроки сдачи, ответственность за нарушения и т.д.

Итогом работы всей цепочки центров ответственности является консолидированный отчет с комментариями и предложениями. По итогам отчета управленческий персонал (финансовый отдел, генеральный директор, учредители) должен принять релевантные решения по минимизации последствий кризиса, для сохранения спроса, оптимизации расходов и тем самым сохранить прибыль и безболезненное пережить тяжелые времена.

Библиографический список

1. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Эффективное учебное и практическое пособие по бухгалтерскому учету. М.: КноРус, 2015.
2. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2014.
3. Кутер М. И., Таранец Н. Ф., Уланова И. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2014.
4. Нечеухина Н. С. Финансовый инструментарий планирования и анализа финансовой деятельности субъектов предпринимательства: кол. моногр. // Современное предпринимательство: социально-экономическое измерение (СП-14) / под общ. ред. О. И. Кирикова. Кн. 14. Воронеж: Воронеж. гос. пед. ун-т, 2006.
5. Nidls B., Anderson X., Koldooll D. Book keeping principles // Nidls B. Prentice haell, 2000.

Р. Ю. Зернов, Н. С. Нечеухина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы организации управленческого учета

Аннотация. Одной из главных задач управления является установление целей, ради достижения которых создается, функционирует и развивается организация как целостная система. Деятельность любой организации начинается с определения ее предназначения – видения того, чем она должна стать для потребителей ее продукции в ближайшие несколько лет.

В статье рассмотрена и объяснена необходимость внедрения управленческого учета в организации, выделены проблемы и задачи организации управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет; планирование; прогнозирование; принятие управленческих решений; внедрение; распределение затрат; центры финансовой ответственности.

В настоящее время в результате усиления конкуренции на мировых и отечественных рынках, ужесточения международных санкций, стремительного развития и смены технологий, диверсификации бизнеса и усложнения бизнес-процессов управление коммерческой организацией существенно изменяется, что обуславливает необходимость модификации ее учетных и контрольных систем. В конкурентной среде рационально организованный управленческий учет позволяет сформировать информацию, ориентированную на принятие обоснованных управленческих решений посредством устранения недостатков, характерных для бухгалтерского (финансового) учета. На современном этапе развития экономики и функционирования организаций управленческий учет играет важную роль в их устойчивом развитии и является основным инструментом на пути достижения целей, взятых за основу создания той или иной организации, а именно: получение прибыли от различных видов деятельности. Главную роль в управлении организацией играет своевременно принятое и выполненное управленческое решение. Принятие решений представляет собой сложный и систематизированный процесс, состоящий из ряда этапов и стадий, начинающийся с формулирования проблемы и заканчивающийся совершением действий, решающих эту проблему.

Что же такое «управленческий учет»? Учебники и сайты дают нам определение учета как упорядоченной системы выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации [2]. Для управляющих всех уровней при принятии грамотных решений зачастую необходим значительный объем данных, который в силу своей специфики не могут обеспечить ни финансовый, ни бухгалтерский учет. Основными задачами управленческого учета являются:

- мониторинг состояния текущего положения организации;
- оперативное вмешательство в деятельность, а также в ее планирование и регулирование;
- расчет необходимых экономических показателей;
- формирование отчетности для внутренних пользователей;
- оценка и анализ текущей деятельности.

Информация о движении денежных средств в учете позволит контролировать и регулировать на предприятии прямые и косвенные денежные потоки и определять структуры использования финансовых ресур-

сов. Состояние денежных потоков в общем случае определяет и отражает состояние финансов организации в целом. Исходя из этого возникает один из важных моментов управленческого учета – способно ли предприятие в процессе деятельности создавать денежные средства? Определяется это простейшей арифметической операцией – нужно из всех денежных поступлений от деятельности вычесть затраты на саму деятельность. Но необходимо учитывать, что даже если в целом по организации денежный поток положителен, это не гарантирует хорошей работы всех подразделений и полного благополучия в них. Нужен анализ денежных потоков, возникающих в результате деятельности, направленной на получение прибыли не только по структурным подразделениям, но и по видам выпускаемой продукции.

На практике можно выделить несколько схем управленческого учета:

управленческий учет с функциональной ориентацией (эта схема предполагает выделение управленческого учета снабженческой, финансовой, сбытовой, производственной и другой деятельности);

система управленческого учета с ориентацией на бизнес-единицы;

система учета, сориентированная на процессы.

Наиболее эффективной считается последняя схема, но выбор конкретной схемы – прерогатива первых руководителей-организаторов учета. Произведя анализ трудов зарубежных и отечественных экономистов, можно прийти к выводу, что предметом учета является производственная деятельность сегментов организации (или как их еще можно назвать – центров ответственности организации), поэтому нередко можно встретить такое название управленческого учета, как учет по центрам ответственности, или сегментарный учет. Однако сегментарный учет является лишь одной из составляющих частей управленческого учета, к тому же одной из самых значимых [4].

Для выявления проблем организации управленческого учета нужно понимать, для чего он необходим на предприятии. В рыночных условиях существования нельзя обойтись без планирования деятельности и постоянного контроля за текущим состоянием дел. Управленческий учет позволяет не принимать решения «вслепую», ведь каждый руководитель в своей деятельности хоть раз, но сталкивался с такой ситуацией, и наверняка результат оставлял желать лучшего. Управленческий учет нацелен на прогнозирование ситуации в будущем, в отличие от бухгалтерского, который показывает нам лишь ситуацию в прошлых периодах. Другими словами, управленческий учет показывает нам «как должно быть», а бухгалтерский – «как было».

Одной из самых важных проблем организации управленческого учета являются его постановка и внедрение на предприятии (в организации и т.п.). Наиболее важная задача – создание такого набора формализо-

ванных процедур, которые смогут предоставлять достоверную информацию в любом объеме как из внутренних, так и из внешних источников, и на качество этой информации не должно влиять ни количество подразделений компании, ни количество юридических лиц. Для получения информации необходимо создать общую базу первичных данных, которые смогут использоваться для целей управленческого и бухгалтерского учета. От качества внедрения учета будет зависеть вся дальнейшая работа и эффективность центров ответственности организации и контроль по местам возникновения затрат. Управленческий учет включает в себя множество задач и методов их решения, которые могут изменяться в зависимости от целей управления [3]. Задачи и методы должны соответствовать правилам или методикам учета, а именно: использование единой системы измерения для прогнозирования и планирования, формирование непрерывной коммутации между различными уровнями управления, соответствие учетной политике организации.

Для понимания необходимости существования и внедрения управленческого учета в организации можно воспользоваться простейшими вычислениями и посчитать, сколько денег будет терять организация, если бизнес не прозрачен, решения принимаются не оперативно, контроль затрат не точен, процесс планирования не имеет четко поставленных целей, нет возможности оперативно извлечь нужную информацию. Посчитав и сравнив сумму потерянных средств со стоимостью внедрения, мы приходим к выводу, что вопроса о необходимости управленческого учета остаться не должно.

Прежде чем переходить к непосредственному внедрению, необходимо подготовить так называемую почву для этого. Нужно четко разграничить распределение затрат и финансов по центрам ответственности. Распределение затрат позволит в будущем оперативно реагировать на внешние и внутренние изменения. Большую роль также играют центры ответственности – в результате учета затрат по центрам ответственности появляется лицо, несущее ответственность за результаты своей работы; это во много раз повышает эффективность управленческого учета. В управленческом учете можно выделить четыре центра ответственности: затраты; доходы; прибыль; инвестиции.

Отметим лишь некоторые особенности этих центров. Центр затрат можно охарактеризовать наименьшей ответственностью за полученные результаты, так как ответственность идет лишь за произведенные затраты. В центре доходов руководитель несет ответственность только за доходы, исключая ответственность за издержки. В центре прибыли ответственность идет как за доходы, так и за расходы. Руководитель такого подразделения получает возможность формировать свой бюджет. В центре инвестиций отслеживаются не только доходы и расходы, но

также идет отслеживание эффективности инвестированных в этот центр денежных средств. Выделение в организации центров ответственности и их ранжирование называется организационной структурой предприятия. Эта структура предполагает разделение организации на отдельные подразделения и службы с целью перераспределения между ними поставленных задач для достижения конечных результатов.

Далее следует выбор, на какую структуру лучше возложить обязанности ведения управленческого учета? Некоторые возлагают эти обязанности на бухгалтерию, но такой выбор не будет рациональным лишь по той причине, что бухгалтерия и так один из самых загруженных работой участков предприятия, а также в силу различия между бухгалтерским и управленческим учетом будет сложно оперативно перестраиваться с одного учета на другой – бухгалтер в силу особенности своей профессии при составлении отчетности более ориентирован на внешних пользователей, нежели на внутренних; также он более ориентирован на реальные показатели, чем на планируемые [1].

Основными критическими моментами при внедрении управленческого учета как раз-таки и станут противоречия в методологиях ведения бухгалтерского и управленческого учета, сложности при подборе и обучении специалистов, также со стороны работников возможны сопротивление и неприятие нововведений. Но результатом внедрения станут правильная и грамотная расстановка приоритетов и задач в деятельности организации и обеспечение перспектив стабильного развития в будущем.

Существенной проблемой либо даже препятствием на пути организации управленческого учета на предприятии служит отсутствие какой-либо методологической базы, рекомендаций для внедрения в различных отраслях. Выше мы уже давали некоторые советы для того, чтобы определить целесообразность постановки учета и подготовки основы для него. Сейчас же попытаемся структурировать весь процесс на отдельные этапы, итогом которых будет начало функционирования управленческого учета на предприятии.

Итак, когда мы распределили затраты по центрам ответственности, нам нужно будет определить основных пользователей управленческой информации. К ним можно отнести все лица предприятия, на которых возложено принятие управленческих решений (например, ведущих топ-менеджеров). Далее необходим будет перечень отчетности и сроки ее сдачи, которые должны быть четко регламентированы. Следующим этапом станет разработка структуры управленческого учета, тут возникает ряд вопросов: будет ли параллельно вестись бухгалтерский и управленческий учет; должен ли бухгалтерский учет соответствовать нормам МСФО и какое средство АРМ будет применяться? Ответы на эти вопросы сугубо индивидуальны для каждого предприятия и каждой отрасли

деятельности. Так же они зависят от сильных и слабых сторон компании, различных нюансов текущего учета. Данный этап – один из важнейших, именно на нем закладывается будущая модель работы предприятия, разрабатываются отчетные формы, выводятся необходимые для отчетов данные, распределяются должностные обязанности сотрудников. Далее следуют внедрение, отладка процессов учета. Все выше указанные действия обеспечивают эффективность управленческого учета и способствует развитию общей стратегии предприятия.

В современных условиях существования организаций результаты деятельности зачастую зависят не только от рыночных механизмов, но и, в некоторых случаях, от вмешательства властных или криминальных структур. Отсутствие возможности кредитования для некоторых организаций в настоящее время ставит их руководство перед выбором решения только текущих проблем, а не планирования своей деятельности на перспективу. Однако неразрешимых проблем не бывает. Если организация решила внедрить управленческий учет, то главное – искренняя заинтересованность руководителя, грамотные кадры и, конечно же, денежные средства.

Библиографический список

1. Википедия – свободная энциклопедия. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Управленческий_учет.
2. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: ИНФРА-М, 2009.
3. Нечехина Н. С. Информационное обеспечение бизнес-анализа для управленческих решений // Известия Урал. гос. экон. ун-та. 2009. № 1 (23).
4. Янковский К. П., Мухарь И. Ф. Управленческий учет: учебник. СПб.: Питер, 2011.

Л. С. Мокина, О. В. Ларионова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Сущность постоянных и переменных затрат: проблемы разделения и пути решения

Аннотация. В статье рассмотрены сущность и классификация затрат в зависимости от объема производства. Исследованы проблемы разделения возникающих расходов на предприятии в связи с производством и продажей продукции, а также оказанием услуг и выполнением работ. Предложены методы разделения затрат на постоянные и переменные для предприятий и организаций, осуществляющих деятельность в разных отраслях экономики.

Ключевые слова: затраты; постоянные расходы; переменные затраты; полезные и бесполезные затраты; себестоимость выпускаемой продукции; производственный цикл; объем производства или продаж.

В рыночных условиях осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятий особое значение для выработки правильных управленческих решений и эффективного планирования имеет

классификация затрат в зависимости от объема производственной деятельности и объема продаж [3].

Для упрощения учета и повышения оперативности выявления информации о прибыли данную категорию затрат не рассматривают в совокупности ввиду того, что «отдельные структурные элементы затрат не подчиняются тем же законам динамики, что и целые» [4, с. 70].

Всем вышесказанным обуславливается разграничение затрат на постоянные и переменные составляющие.

Постоянными признаются затраты, абсолютная величина которых в краткосрочном периоде не зависит от уровня деловой активности предприятия (объемов выпуска и продаж, оказания услуг, товарооборота). Они возникают в момент создания предприятия и существуют до полного прекращения его деятельности. В течение производственного цикла данные затраты статичны, но при росте (спаде) объема производства на единицу выпущенной продукции сокращаются (увеличиваются) [7].

Затраты классифицируют по трем направлениям:

1) полностью постоянные, или затраты на бездействие. Данные издержки имеют место даже при отсутствии деятельности. Это амортизация основных средств, арендная плата, расчеты по кредитам и займам, страховые платежи, оплата по лизингу и т.д.;

2) постоянные затраты на обеспечение деятельности. Этот вид затрат возникает непосредственно при осуществлении деятельности и состоит из затрат на электроэнергию, освещение, заработной платы производственных рабочих и т.д.;

3) условно-постоянные затраты (скачкообразные). Данные издержки начинают скачкообразно изменяться при достижении определенного уровня деловой активности вследствие полного использования производственных мощностей.

Для продолжения производственного процесса предприятия вновь приобретают оборудование, строят здания. Все это резко повышает стоимость основных производственных фондов и путем увеличения амортизации изменяет себестоимость единицы продукции. Очевидно, что постоянные затраты могут быть как производственными, так и непроизводственными.

Считается, что стоимость постоянных затрат – это стоимость самого предприятия. Они обусловлены его производственно-экономическим потенциалом, направлены на создание деятельности и применяются при составлении смет на предстоящий период.

В связи с вышесказанным постоянные издержки складываются из полезных и бесполезных (холостых) издержек. В случае неполного использования производственно-технического потенциала предприятия возникают бесполезные затраты, снижающие общую эффективность посто-

янных затрат. И наоборот, вследствие нарастания производственных мощностей затраты становятся полезными и полностью переносятся на себестоимость выпускаемой продукции.

Постоянные расходы изменяются на практике, как правило, «ступенчато», под воздействием изменения цен, переоценки основных средств и т.д. Влияют на их изменение также фактор времени и производственная ситуация.

Переменные затраты варьируют в зависимости от объемов выпущенной продукции, но на ее единицу неизменны. Они связаны с началом производственного процесса и при его прекращении сводятся к нулю, следовательно, они образуют стоимость самого продукта. «С точки зрения оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия переменные расходы следует рассматривать как расходы, которые характеризуют его деловую активность» [5, с. 4].

Наиболее часто переменные издержки подразделяют на:

1) пропорциональные, т.е. находящиеся в прямой зависимости от уровня деловой активности организации. К ним относят затраты на основные материалы, оплату труда цеховых рабочих, работающим по сдельным расценкам, затраты на транспортировку и упаковку продукции, на топливо и энергию технологического характера, на проведение испытаний сложной техники и т.д.;

2) прогрессивные, т.е. растущие быстрее объема производства и продаж. Они могут включать в себя заработную плату рабочих при сдельно-прогрессивной системе, потери от брака, возникающего из-за стремления увеличить выпуск продукции, некоторые потери от простоев из-за нерентабельного оборудования и т.д. Данные издержки возникают вследствие непланомерности и слабой ритмичности производства, для нормально функционирующих предприятий они не характерны;

3) дегрессивные, т.е. растущие медленнее объема производства или продаж и при падении данных показателей снижающиеся в меньшей степени по сравнению с сокращением объемных показателей. Они связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства. К ним относятся затраты на энергию и топливо, вспомогательные материалы, ремонт производственного оборудования, транспортные расходы и т.д. Следовательно, для предприятий благоприятно, когда темпы снижения таких затрат превышают темпы роста пропорциональных и прогрессивных, поскольку такое соотношение обеспечит повышение прибыльности функционирования фирм вследствие снижения себестоимости продукции.

Вышеперечисленная классификация переменных издержек определяется принципом эластичности затрат, устанавливающим зависимость между объемом расходов и степенью использования производственных

мощностей. Каждому виду издержек соответствует определенная величина коэффициента реагирования затрат.

Таким образом, из вышесказанного следует, что переменные расходы на предприятиях можно классифицировать как производственные, общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие и т.д.

Перечень постоянных и переменных затрат не может быть идентичным для всех отраслей экономики. Их состав определяется типом деятельности предприятия.

В крупных фондоемких отраслях (добывающая и тяжелая промышленность), где уровень оснащенности высокотехнологичным оборудованием, производственными и офисными площадями, доля постоянных расходов, очевидно, достаточно высока. Конечно, нельзя говорить, что такие затраты преобладают над переменными, так как в такой ситуации гибкость предприятия будет существенно ослаблена. Удельный вес переменных затрат высок на предприятиях обрабатывающей промышленности, что объясняется спецификой их деятельности.

В сфере услуг (гостиничный бизнес, туризм) наоборот: удельный вес постоянных расходов преобладает над объемом переменных. В указанных звеньях экономики основные статьи затрат формируют такие расходы, как заработная плата работников, налоговые отчисления, оплата услуг связи, аренда офиса, расходы на рекламу, на командировочные, хозяйственные расходы и т.д. Переменными издержками могут выступать затраты на приобретение пакета услуг, консультационные услуги, услуги банков и т.д. Практика показывает, что такие издержки на данных предприятиях меньше доли постоянных в разы.

В секторе коммерческих банков «расходы банка делятся на издержки, связанные с выполняемыми функциями в сфере денежного обращения (их иногда называют процентными расходами), и на издержки, связанные с обеспечением функционирования банка (непроцентные расходы)» [1, с. 57]. К переменным издержкам относят все процентные расходы, поскольку они напрямую характеризуют уровень деловой активности учреждения. К ним относятся проценты за уплаченные кредиты, остатки средств по счетам клиентов и т.д. [6]. Постоянными издержками являются непроцентные расходы, включающие в себя расходы на содержание аппарата управления и организацию банков, арендную плату, расходы по публикации отчетности, по аудиторским проверкам и т.д. [6]. Очевидно, что переменные затраты в коммерческих банках существенно преобладают над постоянными затратами ввиду самой цели их деятельности.

В торговых организациях при прибыльности товарооборота постоянные издержки будут преобладать над переменными. Переменные затраты будут состоять из коммерческих расходов, включающих, как правило, расходы на складирование, хранение, транспортировку, упаковку

готовой продукции, рекламу отдельного вида продукта, проценты от продаж к выплате менеджерам и т.д., которые прямо зависят от объема продаж. Потери товаров также можно отнести к переменным расходам. Постоянная доля затрат складывается из заработной платы работников, социальных отчислений, амортизации основных средств, аренды складских помещений, оплаты водоснабжения и электроэнергии, услуг связи, процентов и т.д.

Затраты, представляющие смесь переменных и постоянных, являются смешанными. Их также трактуют как условно-постоянные и условно-переменные. При анализе и расчетах их необходимо разделить на переменные и постоянные по данным бухгалтерского учета и отчетности. Ученые отмечают, что «ошибки, возникающие из-за условности такого деления затрат, значительно меньше, чем информационные потери, которые можно понести, игнорируя его».

На практике их точное определение весьма затруднено. На разных предприятиях одни и те же статьи затрат могут являться как переменными, так и постоянными. В одних организациях оплату труда производственных рабочих начисляют за фактически отработанное время, в других – за объем выполненных работ. В первом случае затраты постоянные, во втором – переменные. Расходы на рекламу отдельного продукта – переменные, в то время как на рекламу всего предприятия – постоянные. Вообще, для каждого предприятия постоянные и переменные затраты индивидуальны, но везде они будут зависеть от динамики объема производства и продаж.

Постоянные расходы определяются:

- 1) по своей экономической сущности;
- 2) решением руководства;
- 3) учетной политикой организации.

Постоянные затраты по своей внутренней сущности (природе) возникают, когда предприятия инвестируют во внеоборотные активы (закупают новое оборудование, строят здания и сооружения и т.д.). Платежи по лизингу остаются постоянными в достаточно длительном временном периоде. При этом руководство предприятия должно иметь в виду, что данные затраты должны быть проконтролированы именно в момент их осуществления.

На уровне конкретного отдела или подразделения затраты учитываются как постоянные, поскольку данное руководство не может их изменять. В то же время высшее руководящее звено вправе пересмотреть данные затраты и переклассифицировать их. Затраты на оплату труда – самый частый случай. В период использования окладной, повременной схемы оплаты труда данные затраты относятся к категории постоянных расходов. А в следующем периоде, например, вознаграждение привязывают к числу предоставленных услуг. Затраты переходят в категорию пе-

ременных. Постоянный или же переменный характер затрат может определяться учетной политикой в случае, например, амортизационных отчислений. При линейном способе отчисления фиксированы, но затраты будут считаться постоянными, если стоимость объема амортизируемого имущества снижается ввиду влияния временного фактора, а не из-за степени производственного износа. Следовательно, при способе списания стоимости пропорционально объему продукции амортизационные отчисления относятся уже к переменным расходам. Руководство предприятия для целей бухгалтерского учета может выбирать также срок службы основных средств, что повлияет на объемы и вид ежегодных затрат.

Предприятия сталкиваются со следующей проблемой разграничения постоянных и переменных затрат. В случае экономического подъема предприятия увеличение объема производства приводит и к росту постоянных затрат, следовательно, они уже изменяются. Или же наоборот, рецессии влекут за собой сокращение некоторых статей расходов, которые до этого момента являлись постоянными. Поэтому при разделении затрат необходимо также учитывать и общее экономическое состояние предприятия.

Что касается переменных затрат, то они также могут вести себя по-разному и в некоторых ситуациях являться постоянными. Например, косвенные затраты труда, которые являются также переменными, ведут себя несколько по-другому, увеличиваясь или уменьшаясь только вследствие заметных изменений в уровне активности.

Как и в случае с постоянными расходами, определить переменные расходы становится также затруднительно в ситуации решения руководства предприятия. Анализируя переменные затраты, нужно обязательно учитывать тот факт, что в реальной обстановке данные расходы не всегда являются постоянными в расчете на единицу продукции, их величина периодами может колебаться. Это обуславливается, в основном, изменением покупательной способности денег, получением скидок на значительные объемы закупок и т.д.

Смешанные затраты – это такие затраты, которые содержат как постоянную, так и переменную часть. При этом «постоянная часть в составе смешанных издержек представляет собой базовые расходы на получение комплекта услуг, а переменная часть – расходы, ориентированные на их текущее потребление; при этом переменный элемент меняется пропорционально количеству потребленных услуг» [2, с. 67]. Примером таких затрат – расходы связи, расходы на электроэнергию и т.д.

Очевидно, что на практике перед предприятиями встает задача разделить такие затраты на постоянные и переменные составляющие. На сегодняшний день для этого существует множество методов.

Самым популярным является метод минимальной и максимальной точки, при котором выбирают два периода с наименьшим и наибольшим уровнем независимой переменной. В качестве базы распределения выбирают показатель, изменение которого будет наиболее тесно связано с колебаниями вычисляемой величины затрат. На промышленных предприятиях это чаще всего объем выпуска продукции, машино-часы, а в торговле и сфере услуг – соответственно, объем продаж и оказанных услуг, а также уровень цен и ассортимент продукции и услуг. Метод позволяет прогнозировать поведение затрат при изменениях уровня деловой активности, поэтому для минимизации погрешности в вычислениях необходимо исключать промежуточные данные.

Аналитический метод позволяет делить расходы с учетом вариатора на основании отчетных данных прошлых периодов. Подразделив по статьям затраты на постоянные, пропорциональные и переменные и проанализировав соотношение «затраты – результаты» по статьям полупеременных издержек, можно вычислить удельный вес вариатора затрат (переменной части). При этом постоянную и переменную часть полупеременных издержек плюсуют к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных. Данный метод позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат.

В теории и на практике управленческого анализа применяют также другие методы разделения затрат на постоянную и переменную составляющую. Для этой цели используют данные записей в бухгалтерских регистрах, производственные функции Кобба-Дугласа и Леонтьева, алгебраические формы стоимостных функций (кубическую стоимостную функцию наименьших квадратов, дифференцированные исчисления и т.д.). Зарубежные авторы выделяют такие методы, как технологическое нормирование, анализ счетов, абсолютный прирост, а также инженерный анализ технологий на входе и выходе процесса.

Общеизвестно, что аналитические методы менее точные, чем методы математической статистики. Среди статистических методов самые точные результаты дает метод наименьших квадратов.

Практическая польза от деления затрат на постоянные и переменные заключается в их применении для целей управления и, прежде всего, для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования и принятия краткосрочных управленческих решений.

Таким образом, в результате анализа смешанных издержек любым способом определяются приблизительные значения показателей, которые ни в коем случае не следует истолковывать как точные решения. Тем не менее полученные значения могут оказаться полезными при принятии решений.

Библиографический список

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. 9-е изд., испр. М.: Омега-Л, 2011.
2. Воронова Е. Ю. Управленческий учет: учебник. М.: Юрайт, 2011.
3. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет: СПб.: Питер, 2011.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. М.: Юнити-Дана, 2004.
5. Клименко А. С., Хот Ф. Т. Анализ поведения затрат в управленческом учете // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 3.
6. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2009.
7. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: учеб.-практ. пособие / под ред. Ю. А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2011.

Н. С. Нечухина

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Антикризисные аспекты совершенствования управленческого учета

Аннотация. Показана роль контроллинга, выступающего в условиях кризиса стержнем, вокруг которого объединяются основные элементы организации и управления деятельностью современного предприятия. Автор доказывает, что контроллинг является управленческим инструментом, использование которого позволяет существенно повышать качество внутреннего финансового контроля, выявлять риски промышленных предприятий и своевременно на них реагировать. Отмечается, что контроллинг создает условия для эффективного поиска резервов, выявления и устранения недостатков, что в целом обеспечивает как стратегическое, так и тактическое развитие предприятия.

Ключевые слова: антикризисное управление; контроллинг; менеджмент; методический инструментарий; цели, задачи, функции, принципы, методы исследования; концепция; факторный анализ; аддитивные модели; стратегическое управление.

В существующих сложных экономических условиях экономических санкций, роста цен для предприятий особую актуальность приобретают вопросы контроля за уровнем цен, снижением себестоимости, что неминуемо требует перестройки системы управленческого учета. Формирование затрат производства является ключевым и одновременно наиболее сложным элементом формирования и развития производственно-хозяйственного механизма предприятия, охваченного системой бухгалтерского управленческого учета. Именно от его тщательного изучения и успешного практического применения будут зависеть: рентабельность производства и отдельных видов работ, услуг; взаимозависимость видов работ, услуг и мест их в производственной деятельности малого предприятия; выявление резервов снижения себестоимости работ, услуг; определение цен на оборудование, работы, услуги; исчисление национального дохода в масштабах страны; расчет экономической эффективности от внедрения

новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; выбор оценки затрат, не позволяющей организации абстрагироваться от реальных рыночных ценовых соотношений; адекватное отражение результатов деятельности предприятия в финансовой отчетности; предоставление правдивой картины финансового состояния организации и ее будущих возможностей.

Контроллинг в системе управленческого учета играет в существующих условиях важную роль, особенно в антикризисном управлении, что предполагает анализ сценариев развития предприятия, подготовку альтернативных вариантов плана действий, построение системы подконтрольных показателей деятельности, бюджетирование, координацию деятельности всех структурных подразделений и отделов предприятия, оперативное выявление возникающих проблем, своевременную корректировку деятельности предприятия, обеспечение устойчивого финансового состояния предприятия, выявление слабых сторон и узких мест в его производственной деятельности, осуществление непрерывного мониторинга состояния предприятия и внешнего окружения [4].

Под концепцией контроллинга в существующих условиях следует понимать совокупность представлений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте стратегических целей предприятия, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, вытекающих из целей предприятия [5].

Сегодня контроллинг на предприятиях пребывает в перманентном развитии, поскольку проблемы управления предприятием также меняются, в том числе появляются новые инструменты. Концепция контроллинга очень гибкая, в нее можно интегрировать все новые разработки. Контроллинг является сложным интегрирующим и координирующим механизмом, обеспечивающим обратную взаимосвязь в структуре управления. Он переводит управление на качественно новый уровень, результатом которого является формирование системы самоконтроля.

В системе контроллинга самая активная роль принадлежит функции учета, который всесторонне и в полной мере отражает все события финансово-хозяйственной деятельности предприятия; это означает, что в разные моменты времени обеспечивает количественные значения свершившихся учетных событий.

Под функцией учета в системе контроллинга в существующих условиях следует понимать сложную и целенаправленную деятельность по четкой организации и функционированию учетного процесса на предприятии.

Следует отметить, что выходная информация учетного процесса на предприятиях обеспечивает реализацию таких функций системы контроллинга, как планирование, контроль и оценка [1]. Также функция уче-

та обеспечивает управленцев (менеджеров) любого управленческого уровня учетной информацией для принятия и реализации управленческих решений. В связи с этим функцию учета мы считаем центральным звеном в данной системе контроллинга.

Организация и эффективное функционирование учета в системе контроллинга в существующих условиях делают актуальным вопрос об организационно-экономических инструментах предприятия, при необходимом количественном и качественном состоянии которых возможно функционирование учета как комплексной учетной системы – механизма обеспечения управления всесторонней учетной информацией.

В современных условиях выделяется следующий инструментарий контроллинга: международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), модели создания корпоративной стоимости (Shareholder Value), система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard), процессно-ориентированное управление (Activity-based management), инструменты управления взаимоотношениями с потребителями (Customer relationship management), управление затратами на основе видов деятельности (Activity based costing), управление рисками и изменениями (Enterprise risk management / Change management), новые подходы к планированию (Activity based budgeting / Priority based budgeting / Zero based budgeting), информационные технологии (IT / IS) [6].

Следует подчеркнуть, что контроллинг – эффективная комплексная система управления предприятием, включающая в себя управленческий учет и анализ затрат с целью контроля. Контроллинг в существующих условиях обеспечивает информационно-аналитическую поддержку процессов принятия решений при управлении предприятием. Многообразие подходов и трактовок контроллинга говорит о сложности выработки единого методологического подхода к его исследованию.

Отметим, что контроллинг ориентирован, прежде всего, на поддержку процессов принятия решений на предприятиях. Он должен обеспечить взаимосвязь традиционной системы планирования, учета и контроля на предприятии и информационных потребностей должностных лиц, которые принимают решения. Таким образом, в функции контроллинга входят создание, обработка, проверка и представление системной управленческой информации. Контроллинг в существующих условиях также поддерживает и координирует процессы планирования, обеспечения информацией, контроля и адаптации на предприятиях.

Значимо то, что методология и логика учета в системе контроллинга на предприятиях предполагают использование новейшего системного, ситуационного и компьютерного подходов. Хотелось бы отметить, что использование в учетном процессе системного подхода позволяет обеспечить регистрацию всех свершенных учетных событий по всем видам

финансово-хозяйственной деятельности предприятия, включая важные учетные события основной производственной цепочки: снабжение – производство – сбыт.

Также следует обратить внимание на степень влияния на учетную систему предприятий ситуационного подхода, который предполагает своевременную регистрацию свершенных учетных событий и чрезвычайных ситуаций в финансово-хозяйственной деятельности предприятия, что требует срочного анализа и принятия оперативных управленческих решений в реальном режиме времени.

Следовательно, чтобы учет в системе контроллинга выполнял в существующих условиях свою многоуровневую роль по управлению предприятием, необходимо, чтобы он осуществлялся на основе научно обоснованных методов. Применение различных методов зависит от уровня развития менеджмента на предприятии, масштабов производства, функционального профиля учетных событий, применения организационных и технических средств в учетном процессе, требований интегрированной автоматизированной информационной системы к учетной информации.

В настоящее время развитие контроллинга на предприятиях происходит не только в направлении расширения спектра решаемых задач, но и в направлении изменения структуры затрат времени на выполнение его исторических традиционных функций. Следует отметить, что значительная часть рабочего времени контроллера на предприятиях уходит на сбор, обработку и подготовку данных, т.е. половину времени контроллер фактически выполняет роль регистратора.

Для эффективной работы контроллера на предприятиях затраты времени на сбор данных и подготовку информации желательно снизить, а вот затраты на консультации, наоборот, увеличить, используя резерв времени, высвобождаемый за счет уменьшения трудоемкости работ по поддержанию и развитию оперативной системы контроллинга. Этот резерв может быть образован под воздействием двух важных тенденций:

- 1) формирования на предприятиях единой информационной системы поддержки принятия решений;

- 2) использования в системе контроллинга модулей автоматизации функций контроллинга с использованием современных информационных (компьютерных) технологий.

Абсолютно очевидно, что в качестве особо значимой тенденции развития контроллинга на предприятиях следует рассмотреть расширение сферы автоматизации контроллинговой деятельности, в том числе автоматизацию информационной системы [3].

К преимуществам информационных (компьютерных) технологий относится то, что в автоматизированной информационной системе на

предприятиях появляется возможность целостно и комплексно представить все происходящее в реальном режиме времени на объектах, поскольку все экономические факторы и ресурсы должны отображаться в единой информационной форме в виде выходных данных.

Автоматизированная информационная система с использованием информационных (компьютерных) технологий на предприятиях играет безоговорочно важную роль. Следует в обязательном порядке включать модуль контроллинга в состав автоматизированной информационной системы управления предприятием в целом, так как это необходимо, прежде всего, для того, чтобы система обеспечивала не только автоматизированную (компьютерную) поддержку контроллинга, предоставляла менеджерам и специалистам оперативную и достоверную информацию обо всех бизнес-процессах предприятия, что играет важную роль в планировании операций, их выполнении, регистрации и проведении анализа, но, самое важное, стала бы системой, несущей в себе информацию о полном рыночном цикле – от начального планирования бизнеса до комплексного анализа результатов деятельности предприятия [2].

В условиях жесткой конкуренции контроллинг как одна из перспективных концепций менеджмента пронизывает все сферы функционирования предприятия. Система контроллинга базируется на информации о хозяйственной деятельности предприятия, а также о состоянии рыночной среды его функционирования, поскольку ее регулярный и своевременный сбор, анализ и планирование приобретают важное значение в существующих реалиях. В связи с этим возрастают интенсивность и насыщенность информационных потоков, требующих систематизации, унификации для обеспечения процессов эффективного управления бизнесом.

Совершенствование организации учета в системе контроллинга предприятия зависит от правильного отбора и применения из всего методологического арсенала тех принципов и методов, которые в наибольшей степени отвечают целям повышения эффективности учетного процесса. В существующих сложных экономических условиях сбор информации из источников ее возникновения обеспечивается путем выполнения процедур регистрации, измерения и представления и преобразования в процессе автоматизированной обработки, кодирования, передачи, хранения и потребления информации в результате анализа и принятия управленческих решений. Все это, в свою очередь, должно способствовать достижению таких стратегических целей бизнеса, как обеспечение прибыльности и рост стоимости активов организации.

Таким образом, контроллинг на предприятиях должен соответствовать быстро меняющимся требованиям экономики. Предложенный в статье концептуальный подход к моделированию учета в системе контроллинга позволит осуществлять модернизацию учетного процесса предпри-

ятия с целью своевременного обеспечения качественной учетной информацией менеджеров для принятия решений.

Библиографический список

1. Карпова Т. П. *Управленческий учет: учеб. для вузов.* М.: Аудит, Юнити-Дана, 1998.
2. Кубонива М., Табата М., Табата С., Хасэбэ Ю. *Математическая экономика на персональном компьютере: пер. с яп. / под ред. М. Кубонива.* М.: Финансы и статистика, 1991.
3. Нечеухина Н. С. Информационное обеспечение бизнес-анализа для управленческих решений // *Известия Уральского государственного экономического университета.* 2009. № 1 (23).
4. Смирнов С. А. Контроллинг. URL: <http://doska.ocenkaprof.ru/kontrol/index.php>.
5. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // *Проблемы теории и практики управления.* 2001. № 3.
6. Association for Computing Machinery ACM TechNews // <http://www.technews.acm.org>.

А. А. Новикова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности управленческого аспекта формирования заработной платы на предприятии¹

Аннотация. Рассмотрены концепция и основные вопросы формирования заработной платы на промышленном предприятии, принципы ее начисления, соотношение с другими экономическими показателями деятельности. Показаны основные различия в учете заработной платы в соответствии с российскими стандартами финансовой отчетности и МСФО.

Ключевые слова: заработная плата; управленческий учет; производительность труда; тарифная система оплаты; принятие управленческих решений.

В существующих экономических условиях целая совокупность различных рыночных и нерыночных факторов, тесно взаимосвязанных между собой, составляют элементы и определяют уровень заработка работников, влияют на издержки производства, а также на благосостояние всего общества [3, с. 101].

Заработная плата зависит от условий производства, от рыночной конъюнктуры, от состояния экономики в тот или иной исторический период. Различия в заработной плате определяются, прежде всего, уровнем развития производства. К факторам, оказывающим влияние на размеры заработной платы, относятся наличие: ресурсы, в состав которых входят природные ресурсы страны; производственные фонды; уровень техники и технологий; количество и качество рабочей силы; состояние организации производства [1].

¹ Статья написана под руководством доктора экономических наук, профессора, заведующей кафедрой бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ Н. С. Нечеухиной.

Концепция заработной платы как денежного выражения стоимости товара «рабочая сила» разработана К. Марксом. За ее основу взято положение о разграничении понятий «труд» и «рабочая сила». Маркс обосновал, что труд не может быть товаром и не имеет стоимости. Товаром является рабочая сила, обладающая способностью к труду, а заработная плата выступает в качестве цены этого товара в виде денежного выражения стоимости. Рабочий получает оплату не за весь труд, а только за необходимый. Экономическая природа заработной платы состоит в том, что за счет дохода удовлетворяются материальные и духовные потребности, обеспечивающие воспроизводство рабочей силы. Маркс установил, что величина заработной платы не сводится к физиологическому минимуму средств существования; она зависит от экономического, социального, культурного уровня развития общества, а также от уровня производительности и интенсивности труда, его сложности, а также рыночной конъюнктуры.

Понятие «заработная плата», наполняясь новым содержанием, охватывает все виды заработков (а также различные премии, доплаты, надбавки), начисленных в денежной и натуральных формах (независимо от источников финансирования). Следовательно, трудовые доходы каждого работника определяются его личным вкладом, с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством [5].

В современных экономиках цена труда формируется под действием не только рыночных сил, но и таких институтов, как профсоюзы и коллективные договоры, которые неизбежно модифицируют процесс ее установления. Соответственно, в зарубежной литературе по проблемам wage-setting в центре внимания исследователей обычно оказываются такие факторы, как уровень юнионизации, охват работников коллективными договорами, срок действия тарифных соглашений, синхронность их заключения в различных секторах, степень централизации – децентрализации системы коллективно-договорного регулирования, показатели забастовочной активности и т.д. Все они, как показывает опыт, могут накладывать заметный отпечаток на процесс детерминации заработной платы как на микро -, так и на макроуровне [2].

Институциональные факторы определяют: объем, характер и методы государственного и регионального экономического регулирования при организации заработной платы; деятельность профсоюзов, объединений работодателей по договорному регулированию условий оплаты труда; развитие и оформленность системы социального партнерства [4].

В отличие от российской системы бухгалтерского учета в МСФО все аспекты учета вознаграждений работников объединены в двух стан-

дартах МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет отчетность по программам пенсионного обеспечения».

МСФО 19 применяется для учета всех вознаграждений работникам (за исключением тех, к которым применяется стандарт МСФО 2 «Выплаты, основанные на акциях»).

Согласно МСФО 19 вознаграждения работникам – это все формы выплат работникам в обмен на оказанные ими услуги, а текущие вознаграждения работникам – это вознаграждения работникам, подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги (кроме выходных пособий и вознаграждений в форме долевых инструментов). В МСФО 19 понятие «вознаграждение работникам» является более широким, чем в российских стандартах. Помимо заработной платы и премий, в состав вознаграждений включаются другие выплаты и начисления (например, оплата личного страхования работников, медицинские услуги и др.).

МСФО 19 определяет следующие пять категорий вознаграждений работникам:

- 1) текущие вознаграждения;
- 2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- 3) выходные пособия;
- 4) прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
- 5) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

По МСФО 19 группировка выплат учитывает особенности их оценки и раскрытия в финансовой отчетности, тогда как в России она ориентирована на источники их погашения и отношение к производственной деятельности организации. Нет в российской классификации и деления обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные вознаграждения работникам по МСФО 19 признаются в качестве обязательства с одновременным начислением расхода и отражением его в отчете о прибылях и убытках.

Если вознаграждения работникам связаны с приобретением материальных запасов, основных средств, нематериальных активов, то согласно МСФО 2 «Запасы» и МСФО 16 «Основные средства» они должны включаться в себестоимость (первоначальную стоимость) активов, т.е. вознаграждения капитализируются. Затем, по мере начисления амортизации, стоимость активов, в том числе и затраты на оплату труда, списываются на расходы и находят свое отражение в отчете о прибылях и убытках.

Если вознаграждения работникам выплачиваются в виде премий, то обязательство по выплате премий должно накапливаться в течение года ежемесячно. При этом в бухгалтерском учете одновременно признаются расходы и обязательства по премиям.

В соответствии с МСФО 19 отнесению на расходы текущего периода подлежат суммы начисленных пособий по нетрудоспособности и уходу за ребенком.

Сумма обязательств в бухгалтерском учете признается за вычетом выплаченных вознаграждений. Если выплаченные суммы превышают начисленные, то разница зачисляется в активе бухгалтерского баланса в состав дебиторской задолженности. Оценка краткосрочных вознаграждений не требует дисконтирования, поскольку период, за который они начисляются, не превышает отчетного периода.

Краткосрочные вознаграждения работникам согласно МСФО 19 подразделяются на группы:

1) заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;

2) оплачиваемые отпуска (в том числе ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни), если они предоставляются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги предприятию;

3) премиальные и участие в прибыли, если они выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги предприятию;

4) стоимость вознаграждений в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, предоставление дозируемых товаров и др.).

В российской практике учета большинство вознаграждений рассматриваются как краткосрочные и включают в себя:

1) заработную плату;

2) краткосрочные оплачиваемые отпуска;

3) различные виды премий.

МСФО 19 все краткосрочные оплачиваемые отпуска подразделяет на накапливаемые и ненакапливаемые. Накапливаемые оплачиваемые отпуска включают ежегодные краткосрочные отпуска и отпуска по болезни. Они могут быть перенесены и оплачены в будущих периодах, если своевременно не использованы. Накапливаемые отпуска могут оплачиваться в виде денежной компенсации за неиспользованный отпуск или быть некомпенсируемыми. По МСФО 19 необходимо оценивать ожидаемые затраты и обязательства по оплате накапливаемых отпусков с учетом дополнительной суммы за неиспользованный отпуск.

При накапливаемых отпусках ожидаемые затраты на соответствующую выплату признаются в учете в момент оказания сотрудниками услуг, которые увеличивают их права на будущие оплачиваемые отпуска. Если сотрудники оказывают услуги, увеличивающие продолжительность будущих оплачиваемых отпусков, то возникает обязательство работода-

телей перед сотрудниками. Обязательства по краткосрочным вознаграждениям не дисконтируются, так как подлежат выплате в течение 12 месяцев после периода, в котором отпуск был заработан.

Согласно принципу начисления, признаваемому МСФО, отпускные накапливаются на отдельном счете по мере «зарабатывания» права на отпуск и в тех же периодах относятся на расходы компании – суммы отпускных подлежат начислению ежемесячно одновременно с начислением сотрудникам заработной платы.

Сумма оплаты ненакапливаемого отпуска начисляется как обязательство и признается расходом в том периоде, когда предоставляется отпуск.

МСФО 19 не регламентируют методику и порядок расчета сумм отпускных, источники, за счет которых производится их выплата, так как этим вопросам посвящено трудовое законодательство той или иной страны. Стандарт описывает принципы отражения в учете и отчетности обязательств и расходов по предоставляемым отпускам, следование которым делает отчетность, подготовленную по МСФО, достоверной и востребованной пользователями.

Стандарт «Вознаграждение работникам» считается достаточно сложным. Мировой финансовый кризис оказывает существенное влияние на формирование отчетности и на сами МСФО. В этой связи возникает вероятность внесения изменений в IAS 19.

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

Библиографический список

1. Воробьева Е. В. Заработная плата в 2014 году. 17-е изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2014.
2. Герасимов Б. И., Коновалова Т. М., Спиридонов С. П. Экономический анализ: учеб. пособие: в 2 ч. 2-е изд., стер. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. технн. ун-та, 2006. Ч. 1.
3. Гимпельсон В. Е., Капелюшников Р. И. Заработная плата в России: эволюция и дифференциация: моногр. М., 2008.
4. Нечухина Н. С. Информационное обеспечение бизнес-анализа для управленческих решений // Известия Уральского государственного экономического университета. 2009. № 1(23).
5. Стрелкова Л. В., Макушева Ю. А. Труд и заработная плата на промышленном предприятии: учеб. пособие. Юнити-Дана, 2012.

Ф. Т. Темиров, Ё. Б. Суюнов

*Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)*

Влияние методов расчета себестоимости на ценообразование продукции предприятий-монополистов

Аннотация. Раскрывается влияние методов расчета себестоимости на ценообразование продукции предприятий-монополистов.

Ключевые слова: себестоимость; ценообразование; предприятие-монополист, декларирование предельных уровней цен; фиксированная или предельная цена (тариф); реализация продукции; состав затрат.

Снижение себестоимости продукции (работ, услуг) во всех отраслях экономики является одной из актуальных задач выхода из кризиса.

Каждое предприятие, прежде чем начать производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит, в основном, от цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования, в условиях свободной конкуренции, цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя – она выравнивается автоматически. Другое дело – затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов¹. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Важное значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством [2]. Основными задачами учета затрат на производство являются:

1) своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;

¹ О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов: положение, утв. постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54.

2) предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;

3) выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;

4) определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для решения этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

1) согласованность показателей учета затрат с плановыми;

2) включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

3) группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

4) согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

5) обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;

6) расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

7) максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам; и т.д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), понимаемое как совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура [2].

Калькуляция – это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг). При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

1) сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;

2) определение себестоимости окончательного брака;

3) оценка отходов производства и побочной продукции;

- 4) оценка незавершенного производства;
- 5) разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- 6) исчисление себестоимости единицы продукции.

В целях предупреждения, ограничения и пресечения действий по установлению монопольно высоких или монопольно низких цен на товары и услуги, пользующиеся спросом, других злоупотреблений хозяйствующими субъектами, занимающими доминирующее положение на рынке (предприятиями-монополистами) и субъектами естественных монополий, вводится государственное регулирование цен. Оно осуществляется путем декларирования предельных уровней цен (тарифов), наценок или рентабельности на продукцию, товары и услуги предприятий-монополистов. Могут быть введены фиксированные или предельные цены (тарифы) и наценки по решению Правительства Республики Узбекистан. В отдельных случаях на это имеют право органы государственной власти на местах, а также органы государственного управления по согласованию с Министерством финансов Узбекистана.

Пути государственного регулирования цен (тарифов) предусмотрены постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 28 октября 2010 г. № 239. Следует также отметить, что вышеуказанным постановлением утверждено Положение о порядке формирования, декларирования (утверждения) и установления регулируемых цен (тарифов) на товары (работы, услуги) и государственного контроля за их применением, где указано, что при определении затрат на производство и реализацию товара, принимаемых в обоснование цен (тарифов), предприятие-монополист и субъект естественной монополии руководствуются Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденным постановлением Кабинета Министров от 5 февраля 1999 г. № 54 и другими нормативно-правовыми актами. При этом цена (тариф) на товар, производимый предприятием-монополистом либо субъектом естественной монополии, складывается из затрат, включаемых в производственную себестоимость, расходов периода, расходов по финансовой деятельности, расходов по налогам и другим обязательным платежам от прибыли, а также суммы чистой прибыли.

В соответствии с НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» основными методами определения себестоимости продукции (работ, услуг) являются: простой, нормативный, позаказный, попередельный (попроцессный).

Кроме того, если стоимость реализации совместно производимой продукции (работ, услуг) можно определить в точке разделения, распределение производственных затрат в точке разделения с целью определе-

ния производственной себестоимости совместно производимой продукции (работ, услуг) осуществляется одним из следующих методов:

а) *метод использования натуральных показателей.* При этом методе затраты до точки разделения распределяют на каждый вид основной продукции (работ, услуг) пропорционально его доле в общем объеме производства, выраженном в натуральных показателях;

б) *метод на основе стоимости реализации в точке разделения.* При этом методе затраты до точки разделения распределяют на каждый вид основной продукции (работ, услуг) пропорционально его доле в общей сумме предполагаемой выручки от реализации.

В случаях, когда отдельные виды совместно производимой продукции (работ, услуг) подвергаются последующей обработке и в точке разделения невозможно определить их текущую стоимость реализации (стоимость реализации), распределение производственных затрат между совместно производимыми видами продукции (работ, услуг) в точке разделения осуществляется по одному из следующих методов:

а) *метод чистой стоимости реализации.* При этом методе затраты по совместно производимым видам продукции (работ, услуг) распределяются пропорционально их чистой стоимости реализации;

б) *метод постоянной доли валовой прибыли от реализации.* При использовании этого метода затраты распределяются таким образом, чтобы процентная доля общей валовой прибыли была одинаковой для каждой отдельной продукции (работ, услуг) и была равна показателю общей валовой прибыли. Процентная доля валовой прибыли вычисляется путем вычитания общей себестоимости совместно производимых видов продукции (работ, услуг) из предполагаемой общей выручки от реализации этих видов продукции, а затем величину прибыли выражают в виде процента от предполагаемой общей выручки от реализации.

Соответственно при использовании вышеуказанных методов себестоимость каждого вида совместно производимой продукции имеет различную величину, что непосредственно влияет на формирование декларируемой цены продукции предприятий-монополистов.

По курсу «Производственный учет» также известно, что предприятия, имеющие массовый характер производства продукции, как правило, используют попроцессный (попередельный) метод калькулирования производственной себестоимости. При оценке запасов незавершенного производства и готовой продукции по данному методу предприятие по своему усмотрению также может использовать один из двух способов расчета: средневзвешенный и ФИФО. При оценке готовой продукции или незавершенного производства с помощью этих способов величины производственной себестоимости отличаются между собой за счет усреднения затраченных ресурсов, приобретенных за определенный период по раз-

ным ценам. Данная ситуация аналогично, как и при использовании методов расчета себестоимости совместно производимой продукции, непосредственно влияет на формирование декларируемой цены предприятия-монополиста.

Еще одним фактором, влияющим на формирование производственной себестоимости продукции предприятий-монополистов, считается распределение производственных накладных расходов на конкретный вид продукции в условиях, когда предприятием производится несколько видов продукции, независимо оттого являются ли они монопольной или немонапольной продукцией. Как показывает практика, львиную долю производственных накладных расходов составляют затраты вспомогательных производств – ремонтно-механических, контрольно-измерительных цехов, цеха по ремонту электрооборудования, котельной, складских хозяйств, ОТК, лабораторий, автогаража, пожарной и вневедомственной охраны и т.п. Затраты данных вспомогательных хозяйств должны быть распределены между производимыми видами продукции.

Однако следует отметить, что использование данного метода расчета себестоимости продукции в нормативных документах по бухгалтерскому учету не предусмотрено. Вместе с тем в отечественной практике хозяйствования нередко можно встретить предприятие, использующее данный метод.

К сожалению, ученые-экономисты в сфере бухгалтерского учета очень мало обращают внимания изучению достоинств, преимуществ и особенностей использования данного метода в практике предприятий Республики Узбекистан. Проведение научных исследований, в том числе посвященных проблемам использования системы ABC-costing в условиях хозяйствования нашей Республики, было ощутимым вкладом в развитие национальной науки бухгалтерского учета.

Наконец, считаем целесообразным заострить внимание общественных объединений бухгалтеров и аудиторов на недостаточности работы по изучению и широкому распространению использования системы ABC-costing среди отечественных предприятий.

Библиографический список

1. Сотиволдиев А. С., Абдувахидов Ф. Т., Сатывалдыева Д. А. Финансовый и управленческий учет: учебник. Т.: Iqtisod-Moliya, 2012.
2. Фофанов В. А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей: учебник. М.: Гросс Медиа, 2008.

Л. А. Эшонкулов
Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)

Особенности организации стратегического управленческого учета на предприятиях, перерабатывающих плодоовощную продукцию

Аннотация. Раскрыты особенности возникновения и организации стратегического управленческого учета, а также роль в экономике Республики Узбекистан предприятий, перерабатывающих плодоовощную продукцию.

Ключевые слова: модернизация; промышленность; обеспечение; особенность; переработка плодоовощной продукции; традиционный управленческий учет; стратегический управленческий учет; управленческий аппарат; проблемы организации стратегического управленческого учета.

В условиях модернизации экономики проблема обеспечения населения продовольственной продукцией имеет исключительно социальную и политическую значимость. Промышленность по переработке плодоовощной продукции, как и другие сферы продовольственной промышленности, является основной отраслью экономики, играет важную роль в обеспечении населения продовольственной продукцией с высоким содержанием необходимых компонентов (минеральных веществ и витаминов), имеющих высокую биологическую ценность. Данная сфера обеспечивает равномерное потребление плодоовощной продукции в течение года, длительное хранение собранного урожая и снижение при этом потерь.

Для Республики Узбекистан обеспечение населения плодоовощной продукцией является весьма значимым вопросом, так как большая часть региона имеет благоприятные климатические условия для выращивания плодов и овощей.

В Республике большая часть плодоовощной продукции употребляется в свежем виде. При длительном хранении 40% продукции портится, резко снижается содержание необходимых витаминов и других полезных веществ. Например, клубнику, малину, сливу и др. хранить долгое время без предварительной обработки очень сложно.

На сегодняшний день в Республике Узбекистан перерабатывается в среднем около 14% плодоовощной продукции [3]. Нужно отметить, что в индустриально развитых странах свыше 50% плодоовощной продукции употребляется в переработанном виде.

Основная причина низкого потенциала предприятий, перерабатывающих плодоовощную продукцию в Республике, заключается в неэффективной системе производственной деятельности и управления на этих предприятиях.

С этой точки зрения на сегодняшний день актуальными задачами являются эффективная организация деятельности предприятий, перерабатывающих плодоовощную продукцию как важного сегмента промышленности, а также внедрение современных механизмов управления, так как глобальные экономические изменения требуют разработку новых форм и методов управления.

На сегодняшний день все большее развитие приобретает стратегический менеджмент как новая система управления, которая нашла широкое применение в практике развитых стран; также большое место отводится стратегическому управленческому учету, который обеспечивает предприятия основными учетными данными. Стратегический управленческий учет является новым развивающимся элементом учета традиционного управления, поэтому в нашей Республике недостаточно изучены его теоретические и практические аспекты.

Деятельность предприятий, перерабатывающих плодоовощную продукцию, имеет сезонный характер, в связи с чем наблюдается неравномерное сырьевое обеспечение в течение года. Исходя из этого целесообразно организовать стратегический управленческий учет, учитывая производственные особенности предприятия.

Правильное внедрение стратегического управленческого учета требует реализации следующих важных задач:

1) предоставление менеджерам каждого уровня управления необходимой и достаточной учетной информации;

2) подготовка в нужной форме необходимых данных в целях успешного осуществления менеджером своей деятельности;

3) подготовка учетных данных для надзора и контроля за правильным ведением хозяйственного дела, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов на основе установленных норм;

4) обеспечение менеджерам управления точных и достоверных стратегических учетных данных для принятия управленческих решений;

5) изучение, экономический анализ рыночных возможностей хозяйствующих субъектов;

6) контроль над осуществлением запланированных стратегических целей;

7) обеспечение финансовой устойчивости, эффективно используя имеющиеся внутренние хозяйственные запасы при отрицательном финансовом положении;

8) обеспечение бесперебойного отношения стратегической и оперативной деятельности хозяйствующих субъектов; и т.д.

На сегодняшний день существуют следующие проблемы организации стратегического управленческого учета в деятельности предприятий, перерабатывающих плодоовощную продукцию:

1) неэффективная организация стратегического управления и низкая квалификация кадров;

2) однообразие в ведении бухгалтерского учета, т.е. нет стремления к новаторству в сфере ведения учета;

3) сведения бухгалтерского учета в деятельности стратегического управления предприятия не значимы, и предприятия ими пользуются не полностью;

4) стратегический управленческий учет является новой развивающейся системой бухгалтерского учета, недостаточно изучены его теоретические и практические аспекты; и т.д.

Стратегический управленческий учет – одно из новых направлений развития управленческого учета, связанных с потребностями объектов, охватывающих предприятие и его бизнес-среду.

Стратегический управленческий учет является системой, обеспечивающей своевременной и необходимой информацией управленческий персонал. Стратегический управленческий учет необходим для успешной реализации работ стратегического менеджмента. История возникновения стратегического управленческого учета сама по себе неразрывно связана с историей возникновения стратегического менеджмента.

В 80-х годах XX в. во многих источниках практика учета традиционного управления подвергалась критике. Очень серьезные критические рассуждения принадлежат представителю Гарвардской бизнес-школы Роберту Каплану. В 1987 г. Томас Джонсон и Роберт Каплан издали книгу «Утраченное значение: взлет и падение управленческого учета». Эта книга вскоре приобрела достаточную популярность. По мнению авторов, предприятия до сих пор применяют на практике управленческого учета принципы, разработанные 30 лет тому назад. В то время эти принципы считались устаревшими для этапа беспощадной конкуренции и развития производства. Т. Джонсону и Р. Каплану принадлежат следующие критические суждения [6]:

1. Учет традиционного управления не удовлетворяет требования современного уровня развития производства и все возрастающей конкуренции.

2. Традиционные системы учета производственных затрат приводят к неэффективной для управленческих решений информации, т.е. к неправильной направленности информации.

3. Практика управленческого учета, опираясь на требования финансового учета, теряет свою независимость.

4. Управленческий учет практически всё внимание уделяет внутренним критериям деятельности компании, не учитывая специфику бизнес-среды, где функционирует компания.

После таких критических высказываний в адрес управленческого учета ученые-экономисты США исследовали его современное состояние. Как показали исследования, высказывания против управленческого учета не снизили его значимости. Ученые-экономисты Бромвич и Бимини также утверждают, что появление новых технологий управленческого учета не может быть причиной кризиса этой системы учета. Проведенные ими исследования показывают, что стратегический управленческий учет в современных условиях является направлением, повышающим значимость управленческого учета [2].

Последующее развитие доказало эти умозаключения. Управленческий учет себя полностью не исчерпал; более того, на практике широко развиваются новые технологии управленческого учета, в том числе стратегический управленческий учет.

Развитие стратегического управленческого учета во многом связано с появлением в 70-х гг. XX в. таких предметов, как стратегический менеджмент, полностью сформированный в середине 1980-х гг. [5]. Главное внимание в этом направлении менеджмента уделяется достижению стабильного конкурентоспособного превосходства. Стратегический управленческий учет стал самой удобной технологией, определяющей стратегическую перспективу компании с учетом данных отчета (потребительский рынок компании и данные, касающиеся его конкурентов). Кроме этого, посредством стратегического управленческого учета обеспечивается информация о рыночных перспективах, о длительности хранения имеющейся в наличии продукции, а также о продовольственной корзине. При этом проводимый анализ в рамках стратегического управленческого учета не ограничивается одной компанией; он может определить конкурентоспособность компании, сопоставив ее с конкурентами. Стратегический управленческий учет, помимо того что, помогает анализировать возникающие в процессе ситуации, стремится также их улучшить и сформировать успешную конкурентоспособную стратегию фирмы.

Несмотря на то, что стратегический управленческий учет как отдельное направление практикуется свыше 20 лет, до сих пор нет к нему единого подхода. Так, по мнению известного ученого-экономиста К. Друри, «стратегический управленческий учет обеспечивает информацию о рыночных перспективах, о длительности хранения имеющейся в наличии продукции, а также о продовольственной корзине» [1].

В Оксфордском «Толковом бухгалтерском словаре» стратегический управленческий учет определен как «система, созданная в целях получения возможности формировать необходимую для менеджмента информацию для принятия долгосрочных стратегических решений, в отличие от принятия традиционных тактических решений».

К. Симмондс, один из первых ученых, предложивших термин «стратегический управленческий учет», определяет его как «обеспечение и анализ данных о компании и ее конкурентах для использования при разработке экономических стратегий по данным управленческого учета и контроля реализации, особенно при определении реальных затрат и цен, объемов, рыночной доли, потока денежных средств и доли спроса на общие ресурсы фирмы» (цит. по: [4]).

При определении понятия стратегического управленческого учета мы в первую очередь должны опираться на структурный состав системы управленческого учета предприятия, т.е. подходить с учетом содержания его как экономической категории, а потом уже отметить особенности его организации и реализации.

На наш взгляд, стратегический управленческий учет – это система, обеспечивающая стабильный, с экономической точки зрения, рост управленческого аппарата, необходимыми учетными данными для реализации долгосрочных перспективных стратегических планов хозяйствующих субъектов.

В заключение можно сказать, что эффективное внедрение системы стратегического управления в управленческую деятельность предприятия, изучение опыта развитых стран, использование и апробирование всех возможностей этой системы учета считаются, с экономической и финансовой точки зрения, фактором долгосрочного и устойчивого развития предприятий.

Библиографический список

1. Друри К. Введение в управленческий учет и производственный учет: пер. с англ. / под ред. Н. Д. Эриашвили. М.: Аудит; Юнити-Дана, 1998.
2. Николаева О. Е., Алексеева О. С. Стратегический управленческий учет. М.: Эдиториал, 2004.
3. Сотиволдиев А. С., Абдувахидов Ф. Т., Сатывалдыева Д. А. Финансовый и управленческий учет: учебник. Ташкент: Iqtisod-Moliya, 2012.
4. Стражев В. И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа. Минск: Наука и техника, 1973.
5. Хорин А. Н. Бухгалтерский учет и финансовый менеджмент: введение в проблему // Бухгалтерский учет. 1993. № 1.
6. Johnson H. T., Kaplan R. Relevance lost: The Rise and Fall of management Accounting / Harvard: Harvard University Press, 1987.

2. Методология учетно-аналитических исследований

Д. Г. Горохова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Исторические аспекты формирования бухгалтерских оценок¹

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы истории формирования денежной оценки объектов учета с момента возникновения до наших дней; охарактеризованы этапы формирования понятия «оценка»; приведены виды оценок основных средств и материально-производственных запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Проанализированы виды оценок объектов учета в соответствии с отечественными стандартами бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерская оценка; первоначальная стоимость; фактическая себестоимость; справедливая стоимость; остаточная стоимость; рыночная стоимость.

Для отражения в учете и отчетности, используемой в процессе управления хозяйствующим субъектом, объекты бухгалтерского учета подлежат оценке в денежном выражении. В целях повышения достоверности и репрезентативности формируемой в отчетности информации необходимо совершенствование методов денежной оценки. Это обусловило актуальность рассматриваемых в настоящей статье вопросов, предопределяющих ее цель – раскрыть исторические аспекты формирования денежной оценки объектов учета и рассмотреть существующие принципы оценки в соответствии с отечественными и международными стандартами бухгалтерского учета.

Дискуссии о наибольшей значимости тех или иных методов оценки в бухгалтерском учете велись на протяжении многих веков и продолжают и в настоящее время. Вследствие этих дискуссий теоретики и практики смогли открыть новые концептуальные подходы к оценке различных объектов бухгалтерского учета. Таким образом, для выявления но-

¹ Статья подготовлена под руководством кандидата экономических наук, доцента кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ А. Ю. Попова.

вых тенденции в формировании концепций оценки и их влияния на формирование показателей бухгалтерской отчетности необходимо учитывать исторический опыт различных школ бухгалтерского учета.

Если рассматривать оценку как выражение стоимости в деньгах, то этот процесс можно приравнивать к моменту зарождения монет, а именно 5 век до н.э. Если рассматривать оценку не только в денежном выражении, но и в товарном (каком-либо ином едином эквиваленте), то можно говорить, что оценка появилась в момент зарождения товарообменных операций, а это произошло значительно раньше. Этапы формирования современного понимания оценки можно представить кратко (табл. 1).

Таблица 1

Этапы формирования понятия оценки

Период	Краткая характеристика периода
До V в. до н. э.	Появление товаров. Зарождение оценки товаров в едином эквиваленте
V в. до н.э. – VII в.	Появление денег и зарождение первых споров о справедливой оценке. Зарождение оценки товаров в деньгах
C VIII–IX в.	Распространение понятия оценки на все объекты учета
C IX–XIX в.	Первые попытки обоснования выбора конкретной оценки
C XIX – 90 гг. XX в.	Формирование теории оценки
C 90 гг. XX–XXI в.	Формирование современной парадигмы учета «современная стоимость»

Появление денег не изменило кардинально экономические процессы, но наличие единого расчетного инструмента заменило понятие мены на покупку и продажу. Однако особенностью данного этапа можно считать тот факт, что денежные измерители использовались еще не во всех странах. Не было конкретных названий методов оценки. В дошедших до нас трудах известного римского архитектора 2-й половины первого века до нашей эры П. М. Витрувия, сказано, что оценка строений производится «в ту сумму, в какую в свое время обошлась их постройка» [1, с. 46]. Данное высказывание представляет собой не что иное, как прообраз оценки по фактической себестоимости. Подобные виды оценки применялись в течение всего рассматриваемого этапа. В частности, известный ученый Ж. Фурастье упоминает варианты оценок по фактической себестоимости и по рыночной стоимости в период Средневековья.

До нашего времени дошли и такие материалы, которые позволяют судить о том, что уже в то время существовал прообраз амортизации и некоторые виды учетных объектов отражались по остаточной стоимости. В частности, труды П. М. Витрувия содержат следующее высказывание: «Третейские оценщики стен общего пользования,... находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: „Из расчета остальной суммы произвести оплату за оные стены“, считая, что

эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [6, с. 29]. Таким образом, в случае продажи имущества, его оценка проводилась по остаточной стоимости, которая формировалась путем вычитания из себестоимости суммы амортизации, определенной, в данном случае, линейным способом.

На следующем этапе становления оценки движущим элементом ее формирования являлась. Главным идеологом данного периода – философ Фома Аквинский (1225–1274 гг.), подразумевал под справедливой ценой «цену, служащую мерой стоимости полезных для жизни вещей... Если цена превосходит стоимость вещи или, наоборот, стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости» [2, с. 389].

На данном этапе также мы можем наблюдать первые попытки обоснования выбора применяемых оценок, способов их определения; предлагаются и новые виды оценок. Теории начинают не просто выдвигаться, но и доказываться. Все это можно увидеть в трудах таких ученых, как Л. Пачоли, А. ди Пиетро, П. Гессенс, Г. В. Лейбниц, Б. Ф. Баррем, С. Рикар, Ж. С. Кине, Л. Мезиер, Савонн, Пурра и др.

Важно отметить, что мнения ряда авторов относительно того, какая оценка является наиболее точной и достоверной, существенно отличались. Так, П. Гессенс, А. ди Пиетро, Г. В. Лейбниц придерживались оценки по продажным ценам; Л. Пачоли, Пурра, Савонн, а также преобладающее большинство отечественных бухгалтеров придерживались оценки по себестоимости; Л. Мезиер, Ж. С. Кине, С. Рикар и др. склонялись к использованию этих двух видов оценки.

Джино Дзаппа (1879–1960 гг.) – представитель классической итальянской школы, в свою очередь, выделил оценку по текущей стоимости и предложил использовать ее для составления баланса.

Период с 90-х гг. XX в. по настоящее время можно выделить как следующий, существенно отличающийся от предыдущих, этап развития оценки, который связан с использованием новой учетной парадигмы – справедливой стоимости. Несмотря на то, что идея справедливой стоимости уходит своими корнями еще в 60-е гг. XX в. в связи с работами Р. Дж. Чамберса (1966 г.), на наш взгляд, реальное применение на практике она нашла только после включения указаний по ее применению в МСФО в 90-е гг. (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» в 1995 г. Важно отметить, что в данном стандарте еще не фигурировало само определение справедливой стоимости. Оно появилось лишь в 1998 г. в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» приведенная стоимость, которая выступает как справедливая – это средство, используемое в целях приведения будущих денежных потоков с настоящей суммой через использование ставки дисконтирования. Таким обра-

зом, можно сказать, что в результате дисконтирования определяется приведенная (дисконтированная) стоимость, которая используется при определении справедливой стоимости.

Дальнейшее развитие требований к оценке связано со стремительным расширением сферы применения справедливой стоимости для различных объектов учета в разных стандартах.

В современном бухгалтерском учете в МСФО нет отдельного стандарта, который мог бы регламентировать различные оценки, потому как существует ряд отдельных стандартов для регламентации оценки каждого объекта учета. Например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда», МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и др., содержат положения, определяющие оценку соответствующих расходов, признаваемых в Отчете о финансовых результатах (Отчет о прибылях и убытках). Примеры таких оценок можно видеть в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

Основные виды оценок по МСФО на примере МПЗ и ОС*

Предмет	Правила оценки по МСФО
Оценка МПЗ	Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: либо по себестоимости приобретения, либо по возможности чистой стоимости реализации
Обесценение МПЗ	Для определения возможной чистой стоимости реализации используются цены на момент учета обесценения, а также учитываются существенные обстоятельства потенциального выбытия запасов
Способы оценки МПЗ при выбытии	Допускается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО
Оценка ОС при признании	Оценивается по себестоимости
Оценка актива после признания	По фактическим затратам и по переоцененной стоимости

Примечание. *Составлено автором по: Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ред. от 25.10.2010 г.). URL: <http://www.consultant.ru>; Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010 г.).

Существование такого количества видов оценки для каждого объекта учета помогает достоверно оценивать ситуацию на предприятии, реальную стоимость его активов и пассивов на каждый момент времени и доказывает становление нового этапа в истории оценки, когда не просто каждый объект имеет свою оценку, но и эта оценка зависит от определенных обстоятельств.

Нельзя также не отметить бесценный опыт США и других англоязычных стран в развитии данного определения. Так, Л. Маддлгитч и Р. Кестер предлагали применять оценку по исторической стоимости на счетах бухгалтерского учета, однако в качестве показателей они предлагали применять переоценку по текущей стоимости. По мнению Г. Дейниса, применение текущей оценки поможет обратить внимание пользователей на показатели баланса. Применение исторической стоимости привлечет значительное внимание к отчету о финансовых результатах, так как будет способствовать отражению реальной информации о деятельности предприятия, что, в свою очередь, позволит судить о качестве принимаемых управленческих решений, в то время как переоценка данных показателей с учетом реальных цен не позволяет понять реальное положение дел и эффективность принимаемых решений. Л. Робинсон считал, что предприятие необходимо учитывать различные факторы, которые влияют на ее деятельность. Среди таких факторов можно выделить: время, риски, рынок капитала, кредитный цикл и ценовые колебания. Д. Каннинг развил эту идею [3]. Однако он предусматривал применение трех видов оценки активов:

историческую стоимость, сформированную по фактически произведенным затратам;

историческую стоимость, сформированную с учетом ожидаемого дохода от использования активов;

текущую стоимость с учетом продажных цен фирмы.

Все это множество подходов не получило развития, потому как «каждая оценка имеет свое поле неопределенности», по меткому выражению П. Лессена.

Методы оценки имущества и обязательств не имеют четко установленной регламентации. Несмотря на это большинство авторов придерживаются метода исторической оценки, иными словами, – оценки объектов учета на момент совершения операции.

В настоящий момент в отечественном учете выделяют ряд оценок, которые представлены в табл. 3.

Т а б л и ц а 3

Виды оценок в отечественном учете*

Объект бухгалтерского учета	Вид оценки
Незавершенные капитальные вложения	Фактические затраты, понесенные организацией (п. 42 Положения № 34н)
Финансовые вложения	Фактические затраты для инвестора. Рыночная стоимость (пп. 44, 45 Положения № 34н) Первоначальная стоимость. Текущая рыночная стоимость. Дисконтированная стоимость (пп. 8, 20, 23 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»)

Объект бухгалтерского учета	Вид оценки
Основные средства	Остаточная стоимость. Восстановительная стоимость (п. 49 Положения № 34н). Первоначальная стоимость. Текущая (восстановительная) стоимость пп. 7, 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»)
Нематериальные активы	Остаточная стоимость п. 57 Положения № 34н Фактическая (первоначальная) стоимость. Текущая рыночная стоимость (пп. 6, 16 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»)
Сырье, основные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты	Фактическая себестоимость (п. 58 Положения № 34н, п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»)
Готовая продукция	Фактическая или нормативная (плановая) производственная себестоимость (п. 59 Положения № 34н). Фактическая себестоимость (п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»)
Товары в организациях, занятых торговой деятельностью	Стоимости приобретения (п. 60 Положения № 34н)
Отгруженные товары	Фактическая (или нормативная (плановая)) полная себестоимость (п. 61 Положения № 34н)
Незавершенное производство в массовом и серийном производстве	Фактическая или нормативная (плановая) производственная себестоимость. Прямые статьи затрат. Стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов (п. 64 Положения № 34н)

Примечание. *Составлено автором по: Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.). URL: <http://www.consultant.ru>; Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02): Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н. URL: <http://www.consultant.ru>; Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ред. от 25.10.2010 г.). URL: <http://www.consultant.ru>; Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010 г.).

Данная таблица показывает все многообразие оценок, сформировавшихся в отечественном учете, и помогает понять, в каком направлении необходимо работать, чтоб сделать учет и отчетность компаний более точными и достоверными на каждый текущий момент. Использование наработанного опыта формирования бухгалтерских оценок позволит в дальнейшем предложить рекомендации по совершенствованию методов оценки, возможных к использованию в разрабатываемых стандартах бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Дружиловская Э. С. Современный взгляд на историю оценки как элемент метода бухгалтерского // Вестник ННГУ. 2010. № 5-1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-istoriyu-otsenki-kak-elementa-metoda-buhgalterskogo-ucheta>.

2. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009.

3. Усанова Д. Ш. Справедливая стоимость с позиции аудитора // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2007. № 3.

В. С. Матвеева, А. С. Банщикова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Рынок труда, производительность и заработная плата: тенденции развития, пути повышения

Аннотация. Статья посвящена актуальной проблеме – анализу тенденций развития рынка труда, производительности и заработной платы в сложившемся кризисном состоянии экономики. Авторы обобщают информацию об основных показателях рынка труда, указывают причины их отрицательной динамики и определяют пути их повышения. Рассмотрена зарубежная практика контроля уровня производительности труда. Выявлена и обоснована необходимость создания Государственного комитета по производительности труда в России. Материалом для статьи послужили официальные данные Росстата, нормативные документы Российской Федерации, мировой опыт.

Ключевые слова: кризис в экономике России; санкция; ВВП; инфляция; эмбарго; рынок труда; средняя заработная плата; производительность труда; Росстат; организация труда; мобильность трудовых ресурсов; Государственный комитет по производительности труда.

Для России 2014 г. ознаменовался началом финансового кризиса. Еще с 2013 г. Международный валютным фондом было замечено замедление темпов роста экономики нашей страны на макроуровне – 1,3% вместо запланированных 3,6%. В 2014 г. ситуацию усугубили снижение цен на нефть и введение экономических санкций в связи с событиями в Крыму и на востоке Украины. Вместе со значительным снижением уровня ВВП наблюдались значительный отток западного капитала, снижение капитализации российского рынка акций и ошеломляющее падение курса рубля. Несмотря на попытки Правительства Российской Федерации реанимировать состояние экономики (например, ответное российской эмбарго на продовольствие и др.), обострение кризисной ситуации было очевидным. Снижение цен на нефть, сохранение санкций и колебания курса рубля продолжились и в 2015 г. Обстановка в экономике повлекла за собой повышение уровня инфляции (в январе 2015 г. он составил рекордные с 1999 г. 3,9%), рост потребительских цен на 15%, сокращение оборота розничной торговли на 4,4%. В ходе исследования было выявлено, что каждая пятая организация сокращает штат ввиду кризиса [3]. К февралю 2015 г. международные резервы России упали до уровня 374,7 млрд дол. [4].

Данные негативные изменения в экономике привели к сокращению штата работников и снижению уровня заработной платы в российских организациях на микроуровне, что существенно повлияло на благососто-

яние россиян. По инициативе работодателей работников стали переводить на неполную рабочую неделю и неполный рабочий день. По данным с 2013 по 2014 г., представленным на рис. 1, видна динамика изменения количества работников, которые заняты неполный рабочий день: по данным Росстата, данный показатель увеличился на 14 тыс. чел. по России, в том числе на 1,6 тыс. чел. непосредственно в Свердловской области [8].

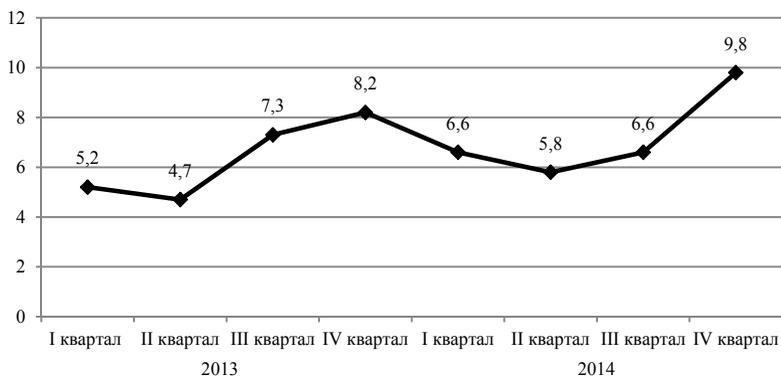


Рис. 1. Численность работников, занятых неполное рабочее время по инициативе работодателя за период 2013–2014 гг.

Рост реальных доходов населения снизился в 2014 г. на 1%, темпы роста производительности труда составили чуть больше 100% [1]. Реальная средняя начисленная заработная плата одного работника с отрицательной динамикой в 2014 г. составила 95,3% соответствующего показателя 2013 г. (рис. 2) [6].

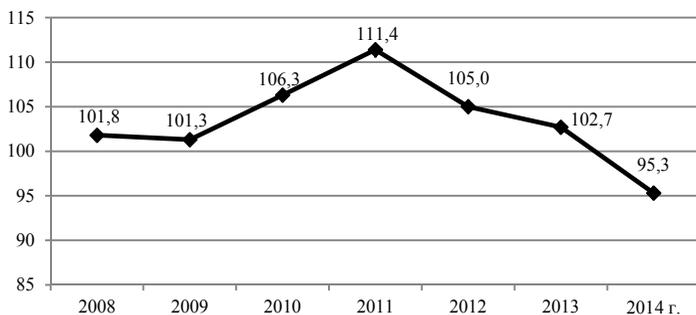


Рис. 2. Реальная начисленная заработная плата одного работника за период 2008–2014 гг.

Лидирующие позиции по уровню средней заработной платы занимают Норвегия, США и Германия с 4600 дол., 4400 дол. и 4100 дол. соответственно. Россия в данном рейтинге занимает 13-е место со средней заработной платой в 490 дол. Многие эксперты связывают низкий уровень заработной платы работников с низким показателем производительности труда в России [7].

Положительная динамика производительности труда – это один из наиболее значимых показателей экономического роста и конкурентоспособности страны. Ни для кого не секрет, что для активного развития любой организации необходимо, чтобы уровень производительности труда работающих превышал рост их заработной платы. С 2000 г. средняя зарплата увеличилась в 16 раз, а производительность труда – лишь в 1,77 раза. Еще в 2012 г. руководство страны четко обозначило, что в реальности в России производительность труда в 3–4 раза ниже аналогичного показателя наших стран-конкурентов. Данная динамика, безусловно, снижает уровень рентабельности предприятий. Для сравнения: в США рост производительности превышает увеличение средней заработной платы в 3,3 раза. Президент РФ В. В. Путин также подчеркивал, что уровень производительности труда в нашей стране остается недопустимо низким.

Уровень ВВП в общем виде выводится как произведение числа занятых на производительность труда. Как следствие, повышение производительности труда позволит улучшить экономическое положение нашей страны и сохранить экономический рост. Основываясь на данных McKinsey Global Institute, причины низкой производительности можно крупно объединить в три группы [5]:

1) неэффективная организация труда (обуславливает 30–80% отставания производительности труда). Можно отнести сюда низкий уровень автоматизации в отдельных секторах экономики, дефицит навыков управления проектами;

2) устаревшие и малоэффективные техники и технологии (обуславливают 20–60% отставания). Это подтверждается тем, что почти 40% тепловых электростанций России работают на старом оборудовании;

3) структурные особенности экономики России (обуславливают 5–15% отставания в производительности). Например, низкий уровень доходов способствует тому, что размеры кредитов и депозитов (розничного характера) относительно малы.

В июле 2014 г. Правительством РФ утвержден план мероприятий по повышению производительности труда и созданию высокопроизводительных рабочих мест. В этом плане обозначены ключевые события со

сроком исполнения и ответственными органами, с целевыми индикаторами до 2018 г.¹

В данном плане намечены 7 основных направлений.

1. Стимулирование инвестиций для обновления и модернизации производства посредством упрощения процедуры отбора проектов и порядка предоставления госгарантий. Сюда же относится мероприятие для вновь создаваемых промышленных предприятий по созданию механизма предоставления налоговых льгот.

2. Стимулирование технологического обновления содействием внедрению лучших доступных технологий.

3. Высвобождение и замена устаревших рабочих мест с последующей их специальной оценкой по утвержденной методике.

4. Создание условий для профессионального развития работников подразумевает аккредитацию образовательных программ, внедрение системы независимой сертификации квалификаций, поддержание мотивации предприятий на практико-ориентированную подготовку рабочих кадров высокой квалификации, проведение конкурсов и чемпионатов по профессиональному мастерству.

5. Меры по повышению мобильности трудовых ресурсов включают в себя расширение возможностей использования базы вакансий на портале «Работа в России», принятие программ развития рынка аренды жилья в различных регионах.

6. По повышению производительности труда в организациях с государственным участием планируется организовать статистическое наблюдение за данным показателем, утвердить целевые показатели для данного сектора предприятий.

7. К мерам по созданию условий для увеличения занятости (в части сфер индивидуального и малого предпринимательства) относятся: развитие национальной системы гарантийных организаций, наделение субъектов РФ правом предоставлять в течение двух лет «налоговые каникулы» вновь созданным субъектам малого предпринимательства, внедрение и активное развитие механизма возмещения затрат на создание технопарков, индустриальных парков, бизнес-инкубаторов.

В мировой практике широко известны ассоциации, комитеты и министерства, которые занимаются непосредственно повышением уровня производительности труда. К ним относятся: Европейская ассоциация национальных центров производительности труда (Германия, Италия, Франция и др.), Азиатская организация производительности (Япония, Сингапур, Китай и др.) и др. [2]. Все эти органы финансируются из бюд-

¹ Об утверждении плана мероприятий по обеспечению повышения производительности труда, созданию и модернизации высокопроизводительных рабочих мест: распоряжение Правительства РФ от 09.07.2014 г. № 1250-р. URL: <http://www.consultant.ru>.

жета и занимаются активной пропагандой и консультированием бизнеса, проводят семинары и тренинги.

Основываясь на зарубежной практике, можно заметить, что для вовлечения организаций в процесс повышения показателя производительности труда необходимо:

1) повышать осведомленность и компетенции компаний в части решения проблем низкой производительности путем консультационной помощи предприятиям;

2) стимулировать организации на повышение производительности труда их рабочих.

На наш взгляд, для соблюдения данных условий в России необходимо создать Государственный комитет по производительности труда, который будет разрабатывать и внедрять программы стимулирования организаций (в вопросе повышения производительности) и полностью отвечать за рост данного показателя в стране. Без этого органа прогрессивное развитие кризисной экономики весьма затруднительно. Об этом свидетельствует и опыт России, и мировая практика.

Подводя итог вышесказанному, нужно отметить, что повышение производительности, уровня конкурентоспособности страны и в целом уровня объема ВВП и благосостояния населения России требует совместных усилий как со стороны государства, так и со стороны организаций. Необходимы неукоснительное исполнение и полное использование всех начертанных в плане мероприятий Правительства РФ методик повышения показателя производительности труда (рациональность модели трудовых отношений, научная организация труда с использованием современного оборудования, бережливое производство). Необходимо активное государственное вмешательство в вопросах повышения производительности труда, возможно, даже радикальным путем создания Государственного комитета, контролирующего уровень «проблемного» показателя. России сегодня нужна парадигма роста, основанная на росте производительности. Кризис дает дополнительные стимулы, которые побудят к тому, чтобы преодолеть отставание России по производительности труда, повысить конкурентоспособность и благосостояние страны и добиться долгосрочного устойчивого развития экономики.

Библиографический список

1. Динамика производительности труда в экономике Российской Федерации. URL: <http://www.gks.ru>.

2. Европейская ассоциация национальных центров производительности. URL: <http://www.eanpc.eu>.

3. Каждая пятая российская компания сократила штат сотрудников из-за кризиса. URL: <http://tass.ru>.

4. Международные резервы РФ упали до минимального уровня с 2007 г. URL: <http://www.interfax.ru>.

5. Производительность – чрезвычайно важный фактор экономического роста. URL: <http://www.business-expert.net>.

6. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности в Российской Федерации. URL: <http://www.gks.ru>.

7. Средняя зарплата в России (по регионам) и других странах мира в 2015 г. URL: <http://www.bs-life.ru>.

8. Численность работников, работавших неполное рабочее время по инициативе работодателя. URL: <http://www.gks.ru>.

А. Ю. Попов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Концепции бухгалтерского и налогового учета приобретения земельных участков и прав на них

Аннотация. Рассмотрены особенности бухгалтерского учета приобретения земельных участков в собственность и получения их в аренду; раскрыты принципы признания расходов, связанных с указанными операциями в налоговом учете по налогу на прибыль; обозначены проблемы применения законодательных норм по приобретению земельных участков, предложены варианты их решения; определены перспективы совершенствования учета операций с земельными участками.

Ключевые слова: земельный участок; бухгалтерский учет; налоговый учет; первоначальная стоимость; расходы на приобретение права на земельные участки; право на заключение договора аренды земельного участка.

В практике ведения экономической деятельности хозяйствующие субъекты сталкиваются с вопросами учета приобретения земельных участков и признания расходов на указанное приобретение в целях налогообложения прибыли. Данные вопросы частично находят отражение в действующих нормативно-правовых актах, однако опыт их применения вызывает ряд вопросов у практиков и научной общественности. К ведению бухгалтерского учета земельных участков и прав на них предъявляются требования точности и достоверности, которые выполнимы только путем научно обоснованных подходов к отражению указанных объектов в бухгалтерском и налоговом учете. Указанные предпосылки обуславливают актуальность рассматриваемых в настоящей статье вопросов и определяют ее цель – теоретико-методологическое обоснование методики бухгалтерского и налогового учета приобретения земельных участков, а также прав на них.

Согласно п. 3 ст. 6 Земельного кодекса РФ земельный участок как объект права собственности и иных предусмотренных законодательством прав на землю признается недвижимой вещью, представляющей собой

часть земной поверхности и имеющей характеристики, позволяющие определить ее в качестве индивидуально определенной вещи¹.

Согласно ст. 1 Федерального закона № 122-ФЗ от 21.07.1997 г. «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» земельные участки относятся к недвижимому имуществу, права на которые подлежат государственной регистрации².

С позиции бухгалтерского законодательства земельные участки в соответствии с ПБУ 6/01 относятся к основным средствам, поскольку удовлетворяют четырем предусмотренным п. 4 указанного бухгалтерского стандарта критериям³.

Операции по приобретению земельных участков относятся к инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов [1].

При признании земельного участка в составе основных средств его оценка производится по первоначальной стоимости, которая определяется суммированием фактических затрат, связанных с приобретением объекта и доведением его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях. Состав фактических затрат, формирующих первоначальную стоимость, прописан в п. 8 ПБУ 6/01⁴ и расшифрован в п. 24 Методических указаний по учету основных средств⁵.

Действующий План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению⁶ предлагает следующих порядок отражения приобретения земельных участков:

Дебет 08-1 Кредит 60 – отражается договорная стоимость приобретаемого в собственность земельного участка;

Дебет 08-1 Кредит 60, 76, 71 и др. – отражаются расходы, связанные с приобретением участка без НДС (стоимость информационно-консультационных услуг, связанных с приобретением объекта, подлежащие уплате регистрационные сборы и государственные пошлины, агентские вознаграждения и т.п.);

Дебет 19 Кредит 60, 76, 71 и др. – принимается к учету НДС по указанным расходам.

¹ Земельный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 25.10.2001 г. № 136-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

² О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: федер. закон от 21.07.1997 г. № 122-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

³ Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств»: Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н. URL: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Там же.

⁵ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н. URL: <http://www.consultant.ru>.

⁶ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. URL: <http://www.consultant.ru>.

Согласно нормам ПБУ 15/2008¹ в случае, если участок приобретает-ся с использованием заемных (кредитных) средств, привлеченных для данной процедуры, то проценты по кредитам и займам, начисленные до момента принятия земельного участка к учету в качестве основных средств относятся на удорожание объекта: Дебет 08-1 Кредит 66, 67.

При завершении процесса приобретения, когда актив удовлетворяет четырем критериям признания основных средств, отражается постановка объекта на учет Дебет 01 Кредит 08-1.

Признание объекта в составе основных средств в бухгалтерском учете производится независимо от даты регистрации права собственности на участок.

В налоговом учете, в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ, земельный участок может быть отнесен к основным средствам, так как он соответствует определению, приведенному в ст. 257, в частности может использоваться как средство труда для целей производственного процесса и процесса продажи, а также для выполнения работ и оказания услуг или для управленческих нужд, а первоначальная стоимость объекта превышает 40 000 р.²

Как основное средство в налоговом учете земельный участок подлежит оценке по первоначальной стоимости, под которой понимается сумма расходов на его приобретение и доведение до состояния, пригодного для использования. При этом коммерческие организации при приобретении земельных участков могут нести расходы, непосредственно связанные с приобретением (в частности, расходы на проведение технической инвентаризации, проведение геодезических работ, межевания земельных участков, юридические услуги по оформлению и получению документов земельного кадастра и т.п.). С одной стороны, подобные расходы, непосредственно связанные с приобретением земельных участков, подлежат включению в первоначальную стоимость и не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, так как в соответствии со ст. 256 земля амортизации не подлежит³, а с другой – регистрационные платежи по сделкам с недвижимостью и земель, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости от-

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 15/2008) «Учет расходов по займам и кредитам»: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н. URL: <http://www.consultant.ru>.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

³ Там же.

носятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией на основании пп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ¹.

Связанные с приобретением земельного участка расходы на юридические, информационные, консультационные и тому подобные услуги также относятся к прочим расходам на основании пп. 14 и 15 ст. 264 НК РФ². Данная позиция подтверждена письмом Минфина РФ от 26 января 2015 г. № 03-03-06/1/2170 «О расходах на приобретение права на земельные участки в целях налогообложения прибыли организаций». В этой связи бухгалтерская и налоговая оценка приобретаемого земельного участка может отличаться.

До 2012 г. хозяйствующие субъекты могли учесть расходы на приобретение права на земельные участки в отношении находящихся в государственной или муниципальной собственности земель, в границах которых находятся здания, строения, сооружения, а также в отношении приобретаемых для целей капитального строительства на данных участках объектов недвижимости, в соответствии со ст. 264.1 Налогового кодекса Российской Федерации³.

Нынешнее налоговое законодательство прописывает общий порядок признания (непризнания) расходов на приобретение земельных участков независимо от назначения и первоначального собственника земель.

Одним из видов права на земельные участки является их аренда. Получение земель из числа государственной и муниципальной собственности в аренду осуществляется посредством участия в аукционах. Следует отметить, что при осуществлении расходов на получение права аренды земельного участка (плата за участие в аукционе и иные аналогичные расходы) ряд исследователей, в частности С. Скобелева [2], предлагают учитывать их в составе расходов будущих периодов следующими корреспонденциями:

Дебет 97 Кредит 60, 76, 71 и т.д. – отражены расходы на приобретение права аренды земельного участка;

Дебет 25, 26, 44 и др. Кредит 97 – списывается часть признанных расходов на приобретение права на земельный участок в течение срока договора аренды.

Данный подход подлежит определенной критике, поскольку согласно п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина № 33н от 06.05.1999 г.) расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место⁴, а согласно п. 65 Положения по ведению бухгалтерско-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

² Там же.

³ Там же.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99): Расходы организации: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. URL: <http://www.consultant.ru>.

го учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказа Минфина № 34н от 29.07.1998 г.) затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида¹.

В рамках действующего бухгалтерского законодательства право аренды земельного участка не может быть в полной мере признано активом, поскольку это право не является хозяйственным средством, контроль над которым получил хозяйствующий субъект в результате свершившихся фактов экономической деятельности и которое должно принести данной организации будущие экономические выгоды (не соблюдается п. 7.2 «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России»)² [2]. Таким образом, по нашему мнению, платежи в связи с участием в аукционах на заключение договора аренды земельных участков подлежат включению в текущие расходы организации.

Полученный в аренду земельный участок подлежит отражению за балансом по Дебету сч. 001 в оценке, предусмотренной договором.

Подлежащие уплате арендные платежи в зависимости от направления использования участка могут относиться к расходам по обычным видам деятельности, если объект используется в целях изготовления, производства и продажи продукции, товаров, работ, услуг Дебет 25, 26, 44 и др. Кредит 76 (60).

В случае использования земельного участка в деятельности, не являющейся обычной для данного хозяйствующего субъекта, подлежащая уплате арендная плата признается прочим расходом организации Дебет 91-2 Кредит 76 (60).

В случае же, если арендуемый земельный участок арендован с целью возведения на нем объекта недвижимости, арендная плата подлежит капитализации и включению в первоначальную стоимость возводимого объекта Дебет 08 Кредит 76 (60). Во всех случаях, если земельный участок прямо или косвенно используется в облагаемой НДС деятельности, предъявленный арендодателем НДС с арендной платы, подлежит выделению Дебет 19 Кредит 76 (60).

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. URL: <http://www.consultant.ru>.

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г. URL: <http://www.consultant.ru>.

Налоговый учет аренды земельных участков осуществляется в соответствии со ст. 264 и 264.1 Налогового кодекса РФ¹.

В случае приобретения организацией права на заключение договора аренды земельного участка расходы, связанные с приобретением данного права, могут быть признаны в уменьшение налоговой базы двумя следующими способами:

1) равномерно в течение срока, определяемого хозяйствующим субъектом, который должен составлять не менее 5 лет;

2) в размере 30% налоговой базы предшествующего налогового периода без учета самих расходов на приобретение права аренды до полного списания суммы расходов².

Выбранный способ признания расходов подлежит утверждению в учетной политике для целей налогообложения³.

В случае отсутствия законодательного требования государственной регистрации договора аренды (в частности, при заключении договора на непродолжительный период до одного года) расходы на приобретение права заключения договора уменьшают налоговую базу равномерно в течение срока договора аренды.

Сама арендная плата, подлежащая уплате арендодателю земельного участка, относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, уменьшающим налоговую базу на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ⁴.

Моментом признания всех указанных выше расходов согласно ст. 272 НК РФ может являться:

1) дата расчетов, установленная договором;

2) дата предъявления арендатору расчетных документов, на основании которых осуществляются платежи;

3) последнее число отчетного месяца⁵.

Таким образом, рассмотренные в настоящей статье концепции бухгалтерского и налогового учета расходов на приобретение в собственность, а также в аренду земельных участков обозначили их особенности и выявили несовершенство законодательных норм в отношении данного объекта учета. Перспективным направлением реформирования бухгалтерского и налогового учета приобретения земельных участков и прав на них является ориентация отечественных правил и принципов на международные стандарты финансовой отчетности, в частности на МСФО 16 «Основ-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

² Там же.

³ Там же.

⁴ Там же.

⁵ Там же.

ные средства»¹, МСФО 17 «Аренда»² и МСФО 40 «Инвестиционное имущество»³. Признание данных принципов в отечественных Федеральных стандартах обеспечит сопоставимость информации, формируемой в отчетности, составленной по правилам МСФО и РСБУ, и понятность данной информации для зарубежных инвесторов и иных пользователей.

Библиографический список

1. Попов А. Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений // Экономический анализ: Теория и практика. 2013. № 25 (328).

2. Скобелева С. Как правильно отразить в бухгалтерском и налоговом учете покупку права аренды земли? URL: <http://www.klerk.ru/cons/skobeleva/191239>.

М. Н. Устьянцева

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Аналитические исследования в управлении дебиторской и кредиторской задолженностью в государственных учреждениях⁴

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы анализа баланса дебиторской и кредиторской задолженности организации. Выявляются причины возникновения активного или пассивного сальдо; определяется, как его отклонения влияют на изменения по каждой статье дебиторской и кредиторской задолженности.

Ключевые слова: дебиторская задолженность; кредиторская задолженность; условия признания выручки; срок исковой давности; источники финансирования; принятие управленческих решений.

При расчетах с поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги в учете государственного (муниципального, казенного) учреждения может возникать дебиторская и кредиторская задолженность.

К сожалению, ни в одном ПБУ нет определения дебиторской задолженности, и в российской хозяйственной практике существуют значительные различия в понимании терминов «имущество», «имущественные права» (к которым относится и дебиторская задолженность).

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: приложение № 8 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н. URL: <http://www.consultant.ru>.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»: приложение № 9 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н. URL: <http://www.consultant.ru>.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»: приложение № 28 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н. URL: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Статья написана под руководством доктора экономических наук, профессора, заведующей кафедрой бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ Н. С. Нечехиной.

Налоговый кодекс РФ определяет имущество как все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав) [ст. 38 НК РФ]. А Гражданский кодекс РФ включает имущественные права в состав имущества [ст. 128 ГК РФ]. Такие несоответствия приводят к неоднозначности формирования и отражения в учете и отчетности отдельных финансовых активов и обязательств.

Как правило, в бухгалтерском учете под дебиторской задолженностью понимаются имущественные права, представляющие собой один из объектов гражданских прав [2]. Согласно ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации: «К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага». Следовательно, право на получение дебиторской задолженности является имущественным правом, а она сама – частью имущества организации.

Дебиторская задолженность возникает из договоров между организацией, выступающей в роли кредитора, и другими юридическими и физическими лицами, выступающими в роли должников, когда момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) и их оплата не совпадают по времени. В силу указанных договоров должники обязуются совершить в пользу организации-кредитора определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги. Дебиторская задолженность за юридическими и физическими лицами может быть принята к учету и в результате судебного решения. В денежной оценке она является составной частью оборотных активов организации. Организация-кредитор погашает дебиторскую задолженность по факту поступления денежных средств от должника, приемки работ, получения услуг либо путем зачета взаимных требований.

Кредиторская задолженность – это вид обязательств, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате в пользу других лиц. Также кредиторская задолженность определяется как временно привлеченные предприятием денежные средства, подлежащие возврату [3]. Кредитор – это организация, физическое или юридическое лицо, которому предстоит вернуть сумму долга.

Наиболее распространенный вид кредиторской задолженности – задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные МПЗ, оказанные услуги и неоплаченные в срок работы.

Состояние дебиторской и кредиторской задолженности, их размеры и качество оказывают существенное влияние на финансовое положение предприятий.

Текущую задолженность можно разбить на две группы:

- 1) задолженность, возникающая в результате основной деятельности организации;

2) задолженность по другим операциям.

Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н, для целей ведения бухгалтерского учета предусмотрен один вариант признания выручки – по моменту отгрузки. Соответственно, и дебиторская задолженность возникает одновременно с признанием выручки, т.е. факта отгрузки товара, продукции, оказания услуги и перехода права собственности на них.

По возможности оценки в составе задолженности выделяются 2 группы:

1) точная задолженность, величину которой можно определить (например, долг покупателей за отгруженный товар);

2) оцениваемая задолженность, величина которой определяется не в виде жестко фиксированной суммы в рублях, а подлежит расчету; сюда, к примеру, можно отнести задолженность по расчетам за товары в иностранной валюте (возникновение курсовых либо суммовых разниц).

Для учета дебиторской задолженности в государственных учреждениях [1] при расчетах с поставщиками и подрядчиками обычно используется счет 206 00 «Расчеты по выданным авансам», но нужно помнить, что эта задолженность может быть сконцентрирована и на других счетах:

205 00 «Расчеты по доходам»;

207 00 «Расчеты по кредитам, займам»;

208 00 «Расчеты с подотчетными лицами»;

209 00 «Расчеты по ущербу имуществу».

Кредиторская задолженность – это денежные средства, временно привлеченные учреждением, подлежащие возврату юридическим или физическим лицам, у которых они заимствованы и которым они не выплачены. В учете она сконцентрирована на счете 302 00 «Расчеты по принятым обязательствам». В процессе финансово-хозяйственной деятельности кредиторская задолженность может образовываться на счетах:

303 00 «Расчеты по платежам в бюджеты»;

304 00 «Расчеты с кредиторами»;

306 00 «Расчеты по выплате наличных денег».

Вне зависимости от причин возникновения дебиторской (кредиторской) задолженности она должна быть подтверждена первичными документами.

Учреждение должно следить за сроком исковой давности, так как по его истечении снижается возможность учреждения воспользоваться судебной защитой нарушенных прав. Общий срок исковой давности составляет три года. Для некоторых видов требований могут устанавливаться специальные сроки исковой давности (сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком). Несмотря на то, что срок исковой давности имеет определенные границы, т.е. срок может прерываться

ся, а после перерыва вновь возобновляться. Прерывание срока исковой давности связано:

с предъявлением иска в установленном законодательством порядке;
должник может предпринять определенные действия по признанию своих долгов;

частичная оплата задолженности;

обращение к кредитору с просьбой об отсрочке платежа;

подписание акта сверки задолженности; и др.

В этом случае срок исковой давности каждый раз прерывается при совершении перечисленных действий. Поэтому, когда он прерывается в течение трех лет по одному из вышеуказанных оснований, срок может быть продлен. Его прерывание означает, что время, истекшее до перерыва, в новый срок не засчитывается, а исчисление срока исковой давности начинается заново со дня перерыва.

В целях принятия правильных управленческих решений, связанных с дебиторской и кредиторской задолженностью учреждения, необходимо проводить анализ движения этих задолженностей учреждения.

Анализ дебиторской и кредиторской задолженности учреждения проводится на основе данных баланса учреждения и предполагает оценку их объема, состава, структуры и динамики, а также построение баланса дебиторской и кредиторской задолженности.

Анализ начинается с изучения объема, состава, структуры и динамики дебиторской задолженности. Результаты анализа дебиторской задолженности учреждений, выпущенных в виде аналитических расчетов (табл. 1).

Таблица 1

Анализ дебиторской задолженности

Показатель	На начало отчетного периода		На конец отчетного периода		Отклонение		Темп роста, %
	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	
1. Дебиторская задолженность, всего		100,0		100,0		—	
1.1. Расчеты с дебиторами по доходам							
1.2. Расчеты по выданным авансам							
1.3. Расчеты с подотчетными лицами							
1.4. Расчеты по недостачам							
1.5. Расчеты с прочими дебиторами							

По результатам аналитических расчетов делаются выводы о влиянии на отклонение общей суммы дебиторской задолженности учреждений изменения сумм дебиторской задолженности в целом и ее отдельных статей,

а также оценки изменений в структуре дебиторской задолженности в течение отчетного периода.

Увеличение размера и удельного веса любой дебиторской задолженности не может быть оценено положительно, так как все большее отвлечение финансовых активов из оборота учреждения, хотя и временно, не способствует повышению эффективности текущей деятельности учреждения и связано с некоторым риском.

В ходе анализа кредиторской задолженности учитывают его объем, состав, структуру и динамику. Результаты анализа кредиторской задолженности учреждений оформляются в виде аналитических расчетов (табл. 2).

Таблица 2

Анализ кредиторской задолженности

Показатель	На начало отчетного года		На конец отчетного периода		Изменение		Темп роста, %
	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	сумма, тыс. р.	уд. вес, %	
1. Кредиторская задолженность, всего		100,0		100,0		–	
1.1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками							
1.2. Расчеты по платежам в бюджеты							
1.3. Прочие расчеты с кредиторами							

По результатам аналитических расчетов делаются выводы о влиянии на отклонение от общей суммы кредиторской задолженности учреждения изменений сумм задолженности в целом и ее отдельных статей, а также оценки изменений в структуре кредиторской задолженности в течение отчетного периода.

В ходе анализа особое внимание уделяется изменениям суммы и удельного веса краткосрочной кредиторской задолженности (со сроком погашения до 1 года); также его повышение можно рассматривать как отрицательное явление, связанное с большим риском досрочного погашения.

На заключительном этапе анализа дебиторской и кредиторской задолженности баланс составляется и анализируется на основе данных задолженностей, а кредиторская задолженность считается источником финансирования дебиторской задолженности.

Баланс дебиторской и кредиторской задолженности оформляется в виде таблицы, в которой размещены все имеющиеся статьи по дебиторской и кредиторской задолженности учреждения; определяется общий объем дебиторской и кредиторской задолженности, а затем проводится

их сравнение, и определяется пассивное или активное сальдо баланса дебиторской и кредиторской задолженности (табл. 3).

Т а б л и ц а 3

Баланс дебиторской и кредиторской задолженности

Статьи дебиторской задолженности	На начало года	На конец года	Изменение	Статьи кредиторской задолженности	На начало года	На конец года	Изменение
Перечень статей				Перечень статей			
<i>Итого</i>				<i>Итого</i>			
Пассивное сальдо				Активное сальдо			
<i>Баланс</i>				<i>Баланс</i>			

После определения активного или пассивного сальдо обе части данной таблицы уравниваются путем сложения активного (пассивного) сальдо и итога кредиторской (дебиторской) задолженности. Полученное в результате такого сложения число размещается в строке «Баланс». С противоположной стороны, где отсутствует сальдо, результат из строки «Итого» переносится в строку «Баланс».

При данном анализе следует отметить, что наиболее оптимальной ситуацией считается равенство дебиторской и кредиторской задолженности [4], так как кредиторская задолженность является источником финансирования дебиторской задолженности. Менее оптимальная ситуация обусловлена наличием пассивного сальдо, которое рассматривается в качестве своеобразного дополнительного источника финансирования, хотя и не вполне надежного. Наименее оптимальная ситуация связана с существованием активного сальдо, которое может быть охарактеризовано как своеобразное дополнительное отвлечение средств из оборота учреждения.

Таким образом, в процессе анализа баланса дебиторской и кредиторской задолженности выявляются причины возникновения активного или пассивного сальдо, определяется влияние на его отклонение изменений по каждой статье дебиторской и кредиторской задолженности.

Библиографический список

1. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. для вузов / под ред. проф. Ю. А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2014.
2. Нечеухина Н. С. Информационное обеспечение бизнес-анализа для управленческих решений // Известия Уральского государственного экономического университета. 2009. № 1(23).
3. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2015.
4. Филина Ф. Н. Дебиторская и кредиторская задолженность. Острые вопросы налогообложения. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014.

3. Информационное обеспечение системы управления организацией (учет, анализ, аудит и налогообложение)

Н. М. Гусева, Н. А. Нагольская

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Формирование бухгалтерских регистров в компьютерной программе для учета финансовых результатов в ООО «Техносервис-К»

Аннотация. Рассмотрена специфика отражения организацией данных из первичных документов в регистрах бухгалтерского учета. Раскрываются вопросы формирования регистров бухгалтерского учета на базе программы «1С:Бухгалтерия 8». Приведены формы, обязательные реквизиты, электронная подпись.

Ключевые слова: предприятие; хозяйственная жизнь; регистр; бухгалтерский учет; финансовые результаты; электронная подпись; 1С:Бухгалтерия 8.

Согласно Федеральному закону № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете»¹ каждая организация обязана отражать в соответствующих регистрах бухгалтерского учета все данные, содержащиеся в первичных документах. Статья 10 «Регистры бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ описывает правила ведения этих регистров. Каждый факт хозяйственной жизни необходимо отражать первичным учетным документом (ч. 1 ст. 10). Сейчас в России в бухгалтерском учете возрастает роль профессионального суждения бухгалтера в вопросах определения фактов хозяйственной жизни, оценки объектов учета. Существенным изменением в перечне объектов бухгалтерского учета является замена хозяйственных операций на факты хозяйственной жизни. При этом в п. 8 ст. 3 Федерального закона № 402-ФЗ² факт хозяйственной жизни опреде-

¹ О бухгалтерском учете: федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

² Там же.

ляется как «делка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств». Федеральный закон «О бухгалтерском учете» добавляет такие новые объекты бухгалтерского учета, как «делки» и «события», причем не только те, которые уже оказывают влияние на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и (или) движение денежных средств, но и те, которые способны оказать такое влияние. Из п. 8 ст. 3 Федерального закона № 402-ФЗ следует, что факты хозяйственной жизни – это более широкое понятие, чем хозяйственные операции. Существенным в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» является то, что перечень объектов учета является открытым. Помимо объектов, перечисленных в Федеральном законе № 402-ФЗ, федеральными стандартами могут устанавливаться и иные объекты бухгалтерского учета.

Положения Федерального закона № 402-ФЗ в отношении регистров бухгалтерского учета характеризуются следующим:

1) отсутствует положение о том, что в регистрах бухгалтерского учета накапливается информация для отражения в бухгалтерской отчетности;

2) установлено, что формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета;

3) установлен перечень обязательных реквизитов регистра бухгалтерского учета;

4) содержание регистров бухгалтерского учета не относится законом к коммерческой тайне. Федеральный закон № 402-ФЗ допускает наличие в договоре условия о предоставлении регистра бухгалтерского учета другому лицу (ч. 7 ст. 10).

С учетом практики ведения бухгалтерского учета в ООО «Техносервис-К» и действующего законодательства последовательность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете включает в себя:

- а) факт хозяйственной жизни;
- б) первичный документ;
- в) регистр бухгалтерского учета;
- г) бухгалтерскую отчетность.

В российской практике под регистром бухгалтерского учета понимается бухгалтерский счет, и все данные первичного документа регистрируются в аналитическом учете и на счетах бухгалтерского учета. Регистр бухгалтерского учета – таблица, в которой указаны: наименование регистра, наименование организации, дата хозяйственной операции, содержание операции, сумма операции, наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра, подписи лиц, ответственных за ведение

регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо других реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц и др. (ч. 4 ст. 10).

В качестве форм регистров бухгалтерского учета Учетной политической организации утверждаются необходимые отчеты по бухгалтерским счетам согласно утвержденному рабочему плану счетов.

В Программе «1С:Бухгалтерия 8»¹ таблицами регистров бухгалтерского учета являются: «Оборотно-сальдовая ведомость»; «Шахматная ведомость»; «Оборотно-сальдовая ведомость по счету»; «Обороты счета»; «Анализ счета»; «Карточка счета»; «Анализ субконто»; «Обороты между субконто»; «Карточка субконто»; «Сводные проводки»; «Отчет по проводкам»; «Главная книга».

Кроме стандартных отчетов (например, «Оборотно-сальдовая ведомость»), которые формируются как регистры бухгалтерского учета, существует возможность формировать регистры бухгалтерского учета из справок-расчетов, оформляемых в Программе «1С:Бухгалтерия 8» по регламентным операциям закрытия месяца (списание косвенных расходов, себестоимость выпущенной продукции и оказанных услуг и т.п.) [3].

Для формирования регистра бухгалтерского учета необходимо выполнить следующие действия [1]:

1) нажать кнопку «Настройка», чтобы показать «Панель настроек» для дальнейшего оформления регистра бухгалтерского учета;

2) в окне «Панель настроек» вызвать «Параметры панели настроек» и установить флажки: «Показатели», «Группировка», «Дополнительные данные», «Отбор», «Оформление»;

3) в разделе «Оформление» установить флажки:

«Выводить заголовок»;

«Выводить подписи»;

«Выводить единицу измерения».

Формы регистров бухгалтерского учета, имеющиеся в Программе «1С:Бухгалтерия 8», в полной мере соответствуют Федеральному закону № 402-ФЗ и содержат весь необходимый набор обязательных реквизитов: наименование регистра, наименование организации, дата или период составления регистра, содержание хозяйственной операции, суммовое и количественное выражение, валюта расчетов, ответственные лица, подписи. Если ответственным за ведение бухгалтерского регистра является не главный бухгалтер, то в Программе «1С:Бухгалтерия 8» в справочнике «Ответственные лица» в реквизите «Ответственный за бухгалтерские регистры» указывается конкретный сотрудник (см. рисунок).

¹ Об электронной подписи: федер. закон № 63-ФЗ от 06.04.2011 г.

1. Наименование регистра	2. Наименование экономического субъекта, составившего ваш регистр	3. Период за который составлен регистр	ООО "Торговый Дом"		Выдаваемые данные: БУ (данные бухгалтерского учета)		Эквивалентные данные: БУ (данные бух. учета)		Счет		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода			
			Счет	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
4. Группировка объектов БУ	5. Величина и единица денежного измерения	3. Период за который составлен регистр	Контрагенты	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00
			Документы расчетов с контрагентами	491 470,00	488 750,00	247 800,00	491 470,00	488 750,00	247 800,00	491 470,00	488 750,00	247 800,00	491 470,00	488 750,00	247 800,00	491 470,00	488 750,00	247 800,00
			Итого	442 500,00	442 500,00		442 500,00	442 500,00		442 500,00		442 500,00	442 500,00		442 500,00	442 500,00		23 800,00
			Поступление товаров и услуг	23 800,00			23 800,00			23 800,00		23 800,00			23 800,00			23 800,00
			Поступление товаров и услуг	25 370,00			25 370,00			25 370,00		25 370,00			25 370,00			25 370,00
			Поступление товаров и услуг	44 250,00			44 250,00			44 250,00		44 250,00			44 250,00			44 250,00
			Поступление товаров и услуг	159 300,00			159 300,00			159 300,00		159 300,00			159 300,00			159 300,00
			Поступление товаров и услуг	1 188 200,00			1 188 200,00			1 188 200,00		1 188 200,00			1 188 200,00			1 188 200,00
			Поступление товаров и услуг	649 000,00			649 000,00			649 000,00		649 000,00			649 000,00			649 000,00
			Поступление товаров и услуг	519 200,00			519 200,00			519 200,00		519 200,00			519 200,00			519 200,00
			Итого	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00	491 470,00	1 135 750,00	1 416 000,00

7. Подпись лица, ответственного за ведение регистра, с указанием Ф.И.О.

Антонов Е. А.
(подпись) (расшифровка подписи)

Глузский В. В.
(подпись) (расшифровка подписи)

Глузский В. В.
(подпись) (расшифровка подписи)

Оборотно-сальдовая ведомость по счету [1]

Данные, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, являются основанием для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому их необходимо вести так, чтобы они отражали использование всех счетов согласно утвержденному рабочему плану счетов. Кроме того, регистры должны позволять осуществлять хронологическую группировку фактов хозяйственной жизни. В результате на основании регистров бухгалтерского учета должна быть составлена достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность. Поэтому используемые регистры должны содержать полную информацию об учете без дублирования данных и их пропусков.

Периодичность составления и подписания регистров бухгалтерского учета утверждается в Учетной политике предприятия, так как этот вопрос не отражен в Федеральном законе № 402-ФЗ. На практике в ООО «Техносервис-К» регистры бухгалтерского учета составляются и подписываются перед составлением годовой бухгалтерской отчетности или перед составлением промежуточной бухгалтерской отчетности, если такая формируется для собственников или внешних пользователей.

Согласно ч. 6 ст. 10 Федерального закона № 402-ФЗ регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, в том числе отсканированная копия документа, файл в текстовом формате и т.п. Только электронная подпись придает юридическую силу электронному документу¹.

Электронная подпись (ЭП) – это особый реквизит документа, который позволяет установить отсутствие искажения информации в электронном документе с момента формирования ЭП и подтвердить принадлежность ЭП владельцу. Значение реквизита получается в результате криптографического преобразования информации.

Согласно Федеральному закону № 63-ФЗ от 06.04.2011 г. «Об электронной подписи» [2] существуют разные виды электронной подписи: простая, усиленная неквалифицированная, усиленная квалифицированная. Федеральный закон № 402-ФЗ не устанавливает, каким видом электронной подписи должны быть подписаны регистры бухгалтерского учета. Организация самостоятельно определяет вид электронной подписи в Учетной политике или в иных документах. Согласно Федеральному закону № 63-ФЗ «Об электронной подписи» электронный документ, подписанный простой или усиленной неквалифицированной ЭП, признается равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью. При этом обязательным является соблюдение следующего условия: между участниками электронного взаимодействия должно быть заключено соответствующее соглашение. Усиленная квалифицированная подпись на электронном документе является аналогом

¹ Об информации, информационных технологиях и о защите информации: федер. закон № 149-ФЗ от 27.07.2006 г.

собственноручной подписи и печати на бумажном документе. Контролирующие органы (такие, как ФНС, ПФР, ФСС) признают юридическую силу только тех документов, которые подписаны квалифицированной ЭП.

Программа «1С:Бухгалтерия 8» позволяет формировать регистры бухгалтерского учета в электронном виде с электронной подписью. Для этого после стандартного формирования регистра бухгалтерского учета необходимо выполнить команду «Регистр учета» – «Сохранить и подписать ЭЦП». Подписанные электронные регистры бухгалтерского учета сохраняются в Программе «1С:Бухгалтерия 8» в архиве. Из этого архива регистры можно сохранить в любом месте в виде файлов. Каждый регистр сохраняется в виде двух файлов: сам регистр и электронная подпись, прикрепленная к данному регистру.

Таким образом, регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения этой информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, и на практике идет интенсивное внедрение электронных подписей в текущей межкорпоративной хозяйственной жизни организаций. Межкорпоративный документооборот – обмен электронными документами между организациями (B2B). Уже сейчас организации могут наладить обмен юридически значимыми электронными документами. Такой обмен имеет существенные преимущества перед бумажной формой: быстрый срок доставки документов (вне зависимости от адреса контрагента), сокращение издержек, связанных с подготовкой и последующей передачей электронных документов между контрагентами. Электронная форма документов облегчает процедуру обработки документов и позволяет ее существенно автоматизировать. Эти преимущества особенно актуальны для организаций с большим объемом документооборота. Для межкорпоративного обмена согласно действующему законодательству, например, можно использовать следующие виды документов: письма, договоры, счета, товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ и оказания услуг, акты сверки взаиморасчетов, счета-фактуры.

Что-либо улучшать или изменять в ведении регистров и форм бухгалтерского учета в Программе «1С:Бухгалтерия 8» не нужно. Можно сказать, что эта программа хорошо доработана для ведения регистров бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Алексеева Г. И., Богомолец С. Р., Сафонова И. В. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. С. Р. Богомолец. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Моск. фин.-пром. ун-т, 2013.
2. ООО «1С», «Бухгалтерский и налоговый учет в программе „1С:Бухгалтерия 8“». 5-е изд.
3. Официальный сайт «1С:Информационно-технологическое сопровождение». URL: www.its.1c.ru.

Е. А. Дементьева

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Автоматизированные системы ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО¹

Аннотация. В статье раскрываются проблемы ведения учета по российским и международным стандартам. Показаны возможности самой востребованной среди популярных ERP-систем – ERP-системы компании SAP (Германия) – осуществлять учет по национальным и международным стандартам.

Ключевые слова: SAP; МСФО; РСБУ.

После вступления России в ВТО для многих российских компаний возникла необходимость ведения учета по международным стандартам финансовой отчетности. Это обусловлено признанием МСФО в качестве одного из основных инструментов, гарантирующих предоставление прозрачной и унифицированной информации о финансовом состоянии компании для широкого круга участников рынка, в том числе зарубежных.

Использование МСФО при подготовке отчетности – необходимая процедура выхода на международные рынки. Ведение учета по международным стандартам позволяет расширить круг потенциальных инвесторов. Кроме того, внедрение МСФО способствует совершенствованию внутренней системы управления предприятием за счет использования единых методик учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также позволяет повысить конкурентоспособность компании за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинтересованных лиц.

Формирование отчетности в соответствии с международными стандартами требует обработки большого объема информации финансового характера, и здесь невозможно обойтись без автоматизированных систем управления.

В настоящее время основной проблемой автоматизации учета по международным стандартам является отсутствие правил и предписаний в области автоматизации бухгалтерского учета.

При составлении отчетности с помощью автоматизированных систем могут возникать следующие проблемы:

1) *неверно настроенная* система или неправильная ее эксплуатация. Это может привести к большим потерям времени на восстановление как самой системы, так и данных, хранящихся в ней;

2) *недостаток* требуемых функциональных возможностей, полностью учитывающих специфику деятельности организации. Не существует идеальных систем, которые позволили бы на 100% автоматизировать учет и процедуры составления финансовой отчетности. На практике сей-

¹ Статья написана под руководством кандидата социологических наук, доцента кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ Т. Ф. Шитовой.

час распространена ситуация, когда некоторые операции международного учета необходимо отражать вручную или осуществлять перерасчет данных, накопленных в регистрах российского бухгалтерского учета. Здесь большую роль начинает играть риск человеческого фактора;

3) система – это сложный механизм, требующий постоянного внимания со стороны IT-специалистов, а также обновления. При невыполнении этих требований могут возникать *системные ошибки*, которые в итоге приведут к ошибкам в учете и, возможно, даже к потере целого ряда документов.

Сформулируем ряд требований, предъявляемых к автоматизированным системам учета, позволяющим вести учет как по российским, так и по международным стандартам:

1. Возможность отражать события хозяйственной деятельности организации в разных валютах: в валюте совершения операции, национальной и внутриорганизационной валюте.

2. Наличие возможностей для проведения переоценки активов/пассивов. Здесь большую роль играют возможность переоценки на отчетную дату, выбор способа переоценки, а также возможность ручной корректировки данных.

3. Наличие функциональных возможностей системы для расшифровки трансляционных данных, полученных в процессе их переноса из регистров российского бухгалтерского учета в регистры международного учета. Поскольку при трансляции данных обязательно возникают расхождения в учете, то появляются и трансляционные прибыли и убытки.

4. Для зарубежного программного обеспечения желательно наличие русифицированной версии.

Выбор системы учета зависит от специфики деятельности организации, сроков внедрения программы и др. В итоге многие российские предприятия предпочитают вести учет в нескольких программах. У данного подхода есть свои плюсы и минусы. Среди плюсов стоит отметить отсутствие необходимости тратить значительные средства на приобретение ERP-системы, ее последующее обслуживание и обучение персонала работе с ней, среди минусов – необходимость непрерывного обмена данных между несколькими программами, вынужденное дублирование определенной части информации, расхождение данных вследствие ошибочных действий пользователя при вводе сведений в информационную базу, в связи с чем все больше и больше организаций принимают решение о приобретении и внедрении той или иной ERP-системы, с помощью которой можно избежать данных проблем.

Перед приобретением ERP-системы руководство компаний сталкивается с проблемой выбора программы, способной максимально полно учитывать специфику деятельности компании. В настоящее время существует целый ряд информационных систем («1С:Управление производственным предприятием 8», SAP, БЭСТ-5, «Инфо-Бухгалтер» и др.), поз-

воляющих решать задачи учета и формирования финансовой отчетности как по национальным, так и по российским стандартам [3; 4].

В условиях перехода на МСФО российским предприятиям необходимо выбрать наиболее подходящую информационную систему, которая позволила бы автоматизировать все процедуры учета по нескольким стандартам.

ERP-системы (Enterprise Resource Planning) нацелены на объединение информации о деятельности организации в единую систему. Главная составляющая большинства ERP-систем – общая база данных, хранящая данные разных системных модулей [1].

В настоящее время существует множество различных ERP-систем, среди которых наиболее востребована ERP-система немецкой компании SAP [1] (рис. 1).

Компания SAP в настоящее время занимает лидирующие позиции на рынке ERP-систем. Система SAP по сравнению с остальными ERP-системами имеет самый развитый функционал, поэтому ее выбирают ведущие компании европейских государств. На втором месте – ERP-система «1С:Управление производственным предприятием 8», созданная российскими разработчиками.

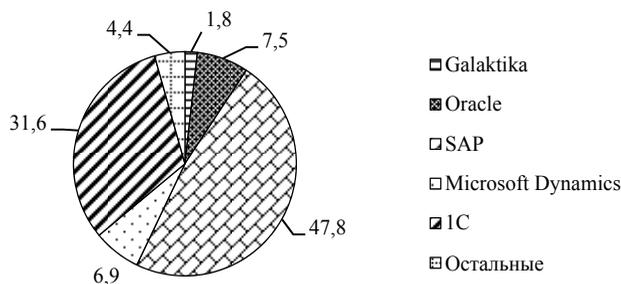


Рис. 1. Доли поставщиков ERP-систем на мировом рынке, %

Если сравнивать функциональные возможности этих систем, то стоит отметить, что у системы SAP/R3 они значительно шире, что позволяет пользователю при ведении учета по международным стандартам учитывать множество нюансов. Но, как известно, при приобретении определенного товара для покупателя немаловажным является не только его качество (в данном случае набор функциональных возможностей системы), но и цена. В настоящее время стоимость программы «1С:Управление производственным предприятием 8» намного ниже стоимости системы SAP/R3, поэтому неудивительно, что с 2004 г. количество пользователей системы «1С:УПП 8» стремительно возрастает, в то время как в последние 3 года наметилась тенденция уменьшения спроса на про-

грамму SAP/R3. Однако несмотря на эту тенденцию, в настоящее время программный продукт немецких производителей занимает 50% сегмента рынка, поэтому считаем необходимым более подробно рассмотреть функциональные возможности этой системы.

Система SAP представляет собой интегрированную совокупность средств, методов, технологий и процессов, которые позволяют комплексно решать сложнейшие задачи управления бизнесом. Перечислим основные преимущества SAP:

1) широкие функциональные возможности, позволяющие выполнять задачи всем подразделениям компании в наборах решений SAP;

2) полная интеграция всей информации, которая вводится единожды и обеспечивается ссылками на все связанные объекты;

3) работа в режиме реального времени, т.е. регистрация данных в момент поступления документов и формирование отчетов за любой период;

4) возможность управления программой через мобильные устройства, с помощью специальных приложений;

5) снижение сроков и стоимости подготовки отчетности по МСФО;

6) гарантированное соответствие стандартам и обеспечение высокого качества;

7) поддержка большого количества стандартных операционных систем: Windows, Macintosh, Motif.

В России этой программой пользуются ведущие компании, такие как «Газпром», «Лукойл», «Новатэк».

При ведении бухгалтерского учета в системе SAP:

1. Сотрудники бухгалтерии, а также специалисты других подразделений, имеющие доступ к информационной базе, регистрируют данные первичных документов в учетной системе SAP.

2. На основании данных первичных документов в бухгалтерском учете заполняются учетные регистры, где аккумулируется информация финансового характера. Регистры бухгалтерского учета формируются в электронном виде, и их данные хранятся на дисках или иных машинных носителях в учетной системе SAP. В случае необходимости данные этих регистров переносятся на бумажный носитель.

3. Правильность ввода информации в регистры бухгалтерского учета обеспечивают лица, ответственные за отражение данных первичных документов. Указанные лица подписывают печатные версии регистров электронной подписью в случае их переноса на бумажный носитель.

4. В ERP-системе SAP предусмотрены механизмы защиты информации. Допуск пользователей к информационной базе осуществляется только в рамках их прав доступа в строгом соответствии с их должностными обязанностями.

5. При хранении данных учета в системе SAP обеспечивается их защита от несанкционированных исправлений посредством разграничения прав доступа пользователей. Каждому пользователю назначается определенная роль, в соответствии с которой он имеет право изменять те или иные данные. В ERP-системе SAP не предусмотрена возможность исправления либо удаления учетных записей. Исправление ошибок в учете допускается только посредством создания обратной проводки.

6. В системе SAP есть возможность разработки дополнительных печатных форм (например, форм, необходимых при проведении инвентаризации основных средств и товарно-материальных ценностей). Более того, системные администраторы могут вносить изменения в стандартные формы.

Программа SAP из года в год совершенствуется, благодаря чему завоевывает новые рынки сбыта. Перед появлением на российском рынке ERP-система SAP претерпела некоторые изменения. При адаптации этой программы для российских условий потребовалось внести изменения, чтобы появился функционал для ведения учета в соответствии требованиями российского законодательства. Так, были добавлены:

8) новые отчеты, например ОСВ;

9) печатные формы документов, отражающих реализацию продукции, товаров, услуг (товарно-транспортная накладная, счет-фактура):

10) унифицированные формы для учета МПЗ: «Приходный ордер», «Лимитно-заборная карта», «Накладная на отпуск материалов на сторону»; и др.

ERP-система SAP содержит набор модулей, отвечающих за различные бизнес-процессы, каждый из которых состоит из большого числа транзакций¹, охватывающих определенный участок учета. Существующие между модулями границы довольно условны, обмен данными между ними происходит непрерывно.

В SAP/R3 выделяют следующие сегменты:

1) управление финансами;

2) логистика;

3) персонал;

4) учрежденческие коммуникации.

Основные виды учета SAP осуществляет за счет модуля «Управление финансами» (SAP ERP Financials). Он включает в себя: официальный бухгалтерский учет, управление финансами, Главную книгу, внутрипроизводственный учет затрат, калькуляцию, учет результатов хозяйствен-

¹ Транзакция SAP – прикладная программа, отвечающая за выполнение определенного бизнес-процесса и осуществляющая четко заданный, логически заверченный набор действий над учетными данными. В качестве примера можно привести формирование расчетного листа для сотрудника, ввод счета-фактуры и т.п.

ной деятельности и т.д. Это позволяет сократить время проверки данных за счет блокировки дублирования данных.

Второй модуль «Логистика» включает в себя: поддержание системы материально-технического снабжения, контроль счетов, поддержку техобслуживания, обработку счетов, контроль и обеспечение качества. Это сокращает время на планирование и прогнозирование планов предприятия.

Третий модуль «Персонал» позволяет качественно выстраивать управление персоналом, контролировать начисление заработной платы, вести учет и планирование рабочего времени, планирование карьеры и замещения должностей.

Возможность ведения параллельного учета предполагает, что в программе SAP существуют инструменты, позволяющие осуществлять построение параллельного бухгалтерского учета (например, наличие трех планов счетов: оперативный, альтернативный и корпоративный). Как правило, оперативный план счетов является основным. Альтернативный план счетов привязан к оперативному, отличие только длине и номеру. Также оперативный план счетов может быть привязан к корпоративному. Благодаря этому в программе SAP можно вести учет по трем стандартам отчетности: МСФО, РСБУ, GAAP US (рис. 2) [2].

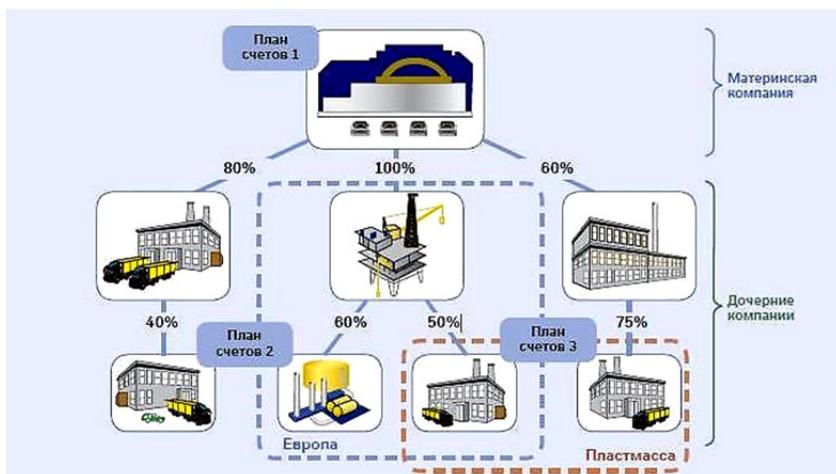


Рис. 2. Пример взаимосвязи предприятий и присоединения к планам счетов

Финансовый год может быть не равен календарному; можно установить самостоятельно, например, начать финансовый год в июне, а закончить в мае следующего года.

Установление трех валют: одна должна быть обязательной; другая – для расчетов с контрагентами; третья – для расчета внутри компании.

Операции в системе пересчитываются сразу во все внутренние валюты по курсу.

В программе можно устанавливать разные методы начисления амортизации для каждого вида учета. Можно установить различные варианты оценки стоимости запасов.

Международные стандарты составления финансовой отчетности требуют оценки активов (в том числе запасов) по «справедливой» стоимости. Для реализации этого требования SAP предлагает механизм под названием «регистр материалов», который позволяет вести соответствующую оценку. Можно настроить версию баланса, отчета о прибылях и убытках и т.д.

Перейти на МСФО можно с помощью специальных механизмов, благодаря им программа автоматически берет данные только тех операций, которые одинаково отражаются как в российском, так и международном бухгалтерском учете.

Программа SAP широко используется в мире благодаря своим колоссальным функциональным возможностям, она объединяет все участки учета и позволяет адаптировать данные к требованиям международного учета. Однако внедрение этой программы в России – трудоемкий и сложный процесс, требующий наличия высококвалифицированных кадров по использованию системы.

Автоматизация учета по российским стандартам представляет собой процесс, в котором возникающие мелкие проблемы решаются в оперативном порядке непосредственно на предприятии. Подготовка отчетности по МСФО с помощью средств автоматизации – проблемный сектор, так как отчетность по международным стандартам не имеет той жесткой регламентации, которая характерна для РСБУ. Нередко предприятиям сложно создать единую систему автоматизированного учета, поскольку для каждого показателя или статьи применяются свои методы, принципы, характеристики.

Таким образом, система SAP позволяет автоматизировать учет подавляющего большинства производственных предприятий и сферы услуг. Однако данная программа не пользуется большой популярностью на российском рынке, что, в основном, обусловлено сложностью внедрения ERP-системы. Существенным недостатком является и высокая стоимость программы, которая в десятки раз превышает стоимость российской ERP-системы «1С:Управление производственным предприятием 8». Кроме того, требуются большие затраты на обучение персонала для работы с ней, необходимы значительные средства на ее обслуживание. И тем не менее на сегодняшний день это – самая востребованная программа на мировом рынке программного софта.

Библиографический список

1. Независимый ERP-портал. URL: <http://www.erp-online.ru>.
2. Официальный сайт компании SAP. URL: <http://www.sap.com>.
3. Сафина З. З. Бухгалтерский учет в условиях автоматизации и перехода на МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 9. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Шитова Т. Ф. Учет и отчетность по МСФО в программе «1С:Управление производственным предприятием 8» // Все для бухгалтера. 2013. № 6 (276).

Р. О. Холбеков

*Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)*

Факторы, влияющие на формирование учетной политики

Аннотация. В данной статье рассмотрены факторы, влияющие на формирование учетной политики. Анализируются особенности независимых государств, ранее входящих в состав единого союзного пространства, в том числе различия в организации учета расходов и себестоимости продукции.

Ключевые слова: учетная политика; рыночные отношения; управление затратами; классификация затрат; состав затрат; себестоимость; финансовые результаты.

Переход экономики на принципы рыночной системы хозяйствования, приватизация государственной собственности, широкое привлечение в экономику иностранных инвестиций, функционирование различных форм собственности, образование рынка ценных бумаг существенно повысили роль и значение учетной информации как для внутренних, так и для внешних пользователей.

В настоящее время одной из важнейших проблем экономики Республики Узбекистан является совершенствование и создание новой учетной политики, всесторонне отвечающей реорганизации государственной монополии и развитию рыночной системы.

С переходом к рыночной экономике бухгалтерский учет превращается в инструмент сбора, обработки и передачи информации о деятельности хозяйствующего субъекта для того, чтобы заинтересованные стороны могли принять обоснованные решения о том, как лучше инвестировать имеющиеся в их распоряжении средства.

Добиться того, чтобы учетная политика на предприятии отвечала требованиям рыночной экономики и стала объектной, доступной и защищенной как для управленческой деятельности, так и внешних пользователей, можно при условии творческого подхода и знания основных нормативных документов.

Экономические реформы в Республике Узбекистан, изменение отношений к формам собственности, новые требования к налогообложению и переход к международным стандартам бухгалтерского учета стимулировали введение новой учетной политики, как того требуют рыночные отношения. В настоящее время в системе бухгалтерского учета Респуб-

лики Узбекистан сделан шаг на пути развития с помощью учетной интеграции. Разрабатываются законы, положения, национальные стандарты с учетом особенностей хозяйствующих субъектов, согласно требованиям международного стандарта и с учетом исторического развития бухгалтерского учета и отчетности. Так, 30 августа 1996 г. был принят закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете и отчетности», с 1 января 1995 г. введено в практику положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» (постановлением Кабинета министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. были внесены ряд изменений). С августа 1998 г. началась разработка Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ), и к настоящему времени принято и введено в действие 24 стандарта. Эти законы, положения и НСБУ являются методологической и правовой основой учетной политики хозяйствующих субъектов. Согласно НСБУ предоставлены возможности и права предприятиям с учетом технологических особенностей разрабатывать и вести свою учетную политику.

Создание и совершенствование эффективных методов управления на современном этапе развития рыночных отношений требуют изучения возможностей использования в практике работы предприятий системы учета и анализа, контроля над затратами. Одной из актуальных проблем нефтеперерабатывающей промышленности является снижение затрат на производство.

Управление затратами – важнейшая часть экономической работы, ибо себестоимость продукции, работ, услуг – это фактор прибыли предприятия, который в большой мере зависит от деятельности самого предприятия.

В основе управления затратами лежит их классификация по разным основаниям (признакам). Для организации бухгалтерского учета наибольшее значение имеет классификация затрат по:

назначению;

способу их включения в себестоимость продукции;

характеру взаимосвязи с объемом производства.

Затраты на производство по назначению подразделяются на основные и накладные.

Основные затраты на производство непосредственно связаны и обусловлены технологическим процессом изготовления изделий (материалы и полуфабрикаты, израсходованные на изготовление продукции; основная заработная плата производственных рабочих; электроэнергия, израсходованная на технологические нужды; амортизация машин, производственного оборудования и т.д.).

Накладные затраты на производство обусловлены организацией производственного процесса, управлением и обслуживанием предприя-

тия (заработная плата административно-управленческого персонала; амортизация конторского оборудования, зданий заводоуправления; топливо и электроэнергия, израсходованные на отопление и освещение помещений, и т.д.).

По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции затраты на производство подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты на производство могут быть включены в себестоимость конкретного вида (сорта) продукции в момент их совершения, ибо они непосредственно связаны с изготовлением данного вида (сорта) продукции. Информация об их связи с изготовлением соответствующего вида (сорта) продукции регистрируется в первичных документах.

Под косвенными понимаются такие затраты, которые в момент их совершения не могут быть непосредственно отнесены к какому-нибудь конкретному виду (сорт) продукции, ибо они связаны с изготовлением всей продукции предприятия или определенной совокупности ее видов. Косвенные затраты включаются в себестоимость конкретных видов продукции не прямо, по данным первичных документов, а путем их распределения по конкретным видам продукции пропорционально определенному базису.

В последнее время получила распространение еще одна классификация затрат, пришедшая из зарубежного опыта, – директ-костинг (direct costing). В противовес описанной выше, когда в себестоимость продукции включаются все затраты, связанные с ее производством, согласно системе директ-костинг в себестоимость включаются только переменные затраты. Разница между выручкой и такой себестоимостью называется маржинальный доходом (contribution margin), из которого необходимо вычесть постоянные (или условно-постоянные) затраты, чтобы получить прибыль. Результате научно-технического прогресса в США появились новые классификации производственных затрат: затраты по местам возникновения (Cost Centers) и затраты по зонам ответственности (Responsibility Centers) [1].

По характеру взаимосвязи с объемом производство затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

Переменные затраты изменяются с изменением объемов производства, например, основные материалы, основная заработная плата рабочих-сдельщиков и т.п.

Условно-постоянные затраты практически не меняются с изменением объемов (амортизация основных средств, заработная плата администрации).

Однако величина этих расходов на единицу продукции меняется с изменением объемов производства: увеличивается при снижении и, наоборот, снижается при росте объема производства.

Такое разделение затрат имеет большое значение для управления производством и реализацией продукции в условиях рыночных отноше-

ний, когда постоянно приходится решать вопросы, связанные с ценой продукции, объемами ее производства и себестоимостью единицы изделия, варьируя этими показателями. Анализ, основанный на этой классификации, часто называют анализом точки безубыточности.

Согласно положению «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» расходы делятся на затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), и расходы периода. В первую группу включаются расходы, которые непосредственно участвуют в процессе производства, а во вторую группу расходы, которые непосредственно не участвуют в процессе производства, но влияют на финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующего субъекта.

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), называются производственными расходами. К ним относятся:

- производственные материальные затраты;
- затраты на оплату труда производственного характера;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;
- амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

- прочие затраты производственного характера.

Затраты на реализацию продукции, в том числе административные, составляют расходы периода и согласно положению закрываются за счет финансового результата предприятия. В расходы периода включаются:

- расходы по реализации;
- административные расходы;
- прочие операционные расходы;
- расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции, согласно положению группируются на:

- прямые и косвенные материальные затраты;
- прямые и косвенные затраты на труд;
- прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера.

В отечественной экономической литературе производственные расходы классифицируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям. По распределению затрат на себестоимость продукции производственные расходы делятся на прямые и косвенные.

В настоящее время одна из проблем теории учета затрат – это отсутствие единой терминологии или методического пособия, которые дают конкретное понятие о терминах «расходы», «затраты», «себестоимость», «потери», «издержки».

Многие ученые и авторы неоднократно пытались разграничить эти понятия. Например, российский ученый Я.В. Соколов дает следующие пояснения.

Расходы – это все, что тратит предприятие. Та часть расходов, которая имеет отношение к будущим отчетным периодам, капитализируется и показывается в активе баланса.

Затраты – это та часть расходов, которая относится к данному отчетному периоду. Сюда включаются: 1) расходы, которые возникли в данном отчетном периоде и не капитализируются в этом же отчетном периоде; 2) активы, т.е. те расходы, которые ранее, в предыдущие отчетные периоды, были капитализированы, а в данном отчетном периоде включаются в затраты.

Себестоимость – это совокупность затрат. Затраты всегда показываются по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Потери – это расходы, которые не включаются в себестоимость и отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Издержки – это эквивалент термина «затраты», применяется в сфере обращения, а не сфере производства. В связи с этим в план счетов следует вернуть счет «Издержки обращения» вместо счета 44 «Расходы на продажу». (Можно, например, продать дебиторскую задолженность, но продать собственные расходы еще никому не удалось) [2].

Согласно положению «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденному постановлением Правительства РФ № 552 от 05.08.1992 г., затраты, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта, называются фактическими затратами и группируются в следующем порядке:

прямые затраты (материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера, расходы на оплату труда непосредственных исполнителей, отчисления на социальные нужды и др.) включаются непосредственно в себестоимость определенного вида выпускаемой по государственному заказу продукции;

накладные расходы (расходы по обслуживанию основного и вспомогательных производств, административно-управленческие расходы, расходы по содержанию общехозяйственного персонала и др.) включаются в себестоимость пропорционально прямым затратам, количеству продукции и другим показателям, характеризующим продукцию, выпускаемую по государственному заказу за счет средств федерального бюджета, и иную продукцию, выпускаемую организацией;

коммерческие расходы (расходы, связанные с реализацией (сбытом) продукции) включаются в себестоимость пропорционально производственной себестоимости продукции, выпускаемой по государственному заказу за счет средств федерального бюджета, и иной продукции, выпус-

каемой организацией. Производственная себестоимость включает в себя прямые затраты и накладные расходы [3].

Финансовый результат определяется как разница между договорной ценой и фактическими затратами.

А согласно положению «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» утвержденному постановлением Кабинета министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г., затраты группируются в производственные и непроизводственные.

Производственные затраты – это та часть расходов, которая непосредственно связана с производством продукции. Непроизводственные затраты – это та часть расходов, которая непосредственно связана с управлением и организацией предприятия и реализацией продукции.

Производственные затраты – это расходы, которые включаются в себестоимость производимой продукции и отражаются согласно стандарту № 21 НСБУ Республики Узбекистан¹ по дебету счета 2010 «Основное производство» или счета 2310 «Вспомогательное производство». Списание этих расходов отражается по дебету счета 2810 «Готовая продукция на складе». Отгруженная покупателям готовая продукция, расчетные документы на которую предъявлены этим покупателям, списывается в порядке реализации с кредита счета 2810 «Готовая продукция на складе» в дебет счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

Финансовый результат определяется как разница между себестоимостью реализованной готовой продукции и производственными затратами. В конце отчетного периода счет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» закрывается со счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

Непроизводственные потери – это расходы, которые не включаются в себестоимость производимой продукции и отражаются по дебету счетов 9400 «Расходы периода» и 9430 «Прочие операционные расходы».

В конце отчетного периода счет 9400 «Расходы периода» закрывается по дебету со счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

По нашему мнению, согласно этому пояснению и учитывая учетную политику каждого государства, содержание этих терминов может изменяться или дополняться. Это зависит от цели и направления организации учета затрат.

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению: Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 21. Зарегистрирован МЮ РУЗ от 23.10.2002 г. № 1181.

Библиографический список

1. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы, 1980.
2. Соколов Я. В. Учет затрат – от теории к практике // Бухгалтерский учет, 2005. № 6.
3. Положение о составе затрат с постатейными материалами. М.: ИНФРА-М, 2001.

Т. Ф. Шитова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Информационное обеспечение системы управления организацией

Аннотация. Внедрение IT-технологий существенно повышает управляемость всех основных бизнес-процессов предприятия и способствует усилению контроля над использованием его ресурсов. Автор статьи на конкретных примерах показывает, как инструменты контроллинга работают в ERP-системе «1С:Управление производственным предприятием 8».

Ключевые слова: контроллинг; «1С:Управление производственным предприятием 8».

Конкурентоспособность предприятия – приоритетная задача, стоящая перед его руководством. Один из способов решения этой задачи – рациональное использование имеющихся финансовых и материальных резервов.

Управленческие технологии позволяют обнаруживать скрытые резервы предприятия и повышать эффективность управления. Управление основными бизнес-процессами предприятия можно оптимизировать за счет внедрения контроллинга, что не только позитивно скажется на рациональности использования активов, но и усилит контроль над ними. Контроллинг – мощное средство, с помощью которого можно существенно сократить время принятия правильных управленческих решений.

С помощью таких инструментов контроллинга, как бюджетирование, контроль и анализ исполнения планов и бюджетов, планирование производственных процессов, расчет затрат и др., можно в значительной мере оптимизировать процессы закупок сырья, производства продукции и ее реализация.

В современных условиях при выработке управленческих решений необходимо принимать во внимание большое количество различных показателей, например, ключевые ресурсы предприятия, фонд рабочего времени высококвалифицированных рабочих, конкурентоспособность предприятия на рынке, лимиты на воду и электроэнергию, ограничения на загрязнение окружающей среды и многие другие.

Для учета всех условий и ограничений при разработке управленческих решений на помощь управленцам приходят современные информационные системы ERP-класса. Только с их помощью управленческий персонал организации может эффективно решать задачи, связанные с по-

иском внутренних резервов, сокращением затрат, снижением себестоимости продукции, повышением результативности деятельности и др.

Рассмотрим, как ERP-система «1С:Управление производственным предприятием 8» («1С:УПП 8») может справляться с перечисленными выше проблемами и решать задачи, стоящие перед контроллингом.

Прежде всего, стоит отметить, что с помощью «1С:УПП 8» можно параллельно вести несколько видов учета: бухгалтерский, налоговый, управленческий, кадровый, международный и др. В программе «1С:УПП 8» учет событий хозяйственной деятельности организации ведется согласно законодательству Российской Федерации. Регламентированная отчетность составляется в строгом соответствии с требованиями налоговой инспекции, пенсионного фонда России, фонда социального страхования. Управленческий учет строится в соответствии с принципами экономической логики, благодаря чему есть возможность разобраться в сути происходящих процессов, например, оценить величину сомнительной дебиторской задолженности предприятия или рассчитать упущенную выгоду.

Международный учет ведется с помощью специальных учетных регистров. Однако при этом отсутствует необходимость одну и ту же информацию вводить дважды, так как в программе «1С:УПП 8» максимально учтены все нюансы ведения российского бухгалтерского учета и учета по международным стандартам.

Все хозяйственные операции отражаются с помощью документов, которые при проведении создают движения в регистрах бухгалтерского и налогового учета. На основе данных этих учетных регистров строится отчетность для налоговых органов, ПФР, ФСС.

Что касается вопроса формирования отчетности по МСФО, то значительная часть данных, необходимых для составления финансовой отчетности по международным стандартам, хранится в регистрах российского бухгалтерского учета. В конце отчетного периода эти данные можно транслировать в регистры международного учета. Правила трансляции создаются с учетом используемых Планов счетов российского и международного бухгалтерского учета¹, а также в соответствии с учетной политикой бухгалтерского и международного учета. Трансляцию данных можно осуществлять с точностью, которая определяется пользователем. Благодаря этому, значительная часть информации попадает в регистры международного учета путем переноса данных.

Стоит также отметить, что во время трансляции осуществляется перенос только тех данных, у которых отсутствуют различия в учете по МСФО и РСБУ. Там же, где они имеются, заполнение регистров международного учета производится с помощью специальных документов. Так, данные по поступлению и выбытию ОС и НМА, списанию МПЗ, расчету

¹ Для каждого вида учета в системе имеется свой План счетов.

себестоимости и т.д. появляются в регистрах международного учета после заполнения и проведения документов, специально разработанных для ведения учета по международным стандартам.

Поскольку информация, находящаяся в различных учетных регистрах, отражает одни и те же события хозяйственной деятельности, проведение контроллинга на основе этих данных существенно упрощается.

В настоящее время управленческий учет играет большую роль. Одной из его основных задач является мониторинг и контроль деятельности предприятия на основе соблюдения законодательной базы Российской Федерации. По итогам результатов проверки осуществляется дальнейшая корректировка деятельности предприятия и его структурных подразделений.

Выработка правильных управленческих решений осуществляется на основе полной и достоверной информации о деятельности предприятия. При принятии управленческих решений руководство опирается на консолидированные данные, а также на данные о результатах деятельности каждого центра финансовой ответственности.

Кроме того, довольно часто менеджерам нужна информация о результатах работы производственных подразделений, о рентабельности производства продукции, сведения о движении финансовых и нефинансовых ресурсов и т.д. ERP-система «1С:УПП 8» позволяет хранить все данные, необходимые для ведения полноценного управленческого учета. В ее регистрах аккумулируются данные финансового характера, а также сведения, касающиеся материальных, трудовых и других ресурсов. Например, сведения о квалификации производственных рабочих, технологических процессах, качестве продукции.

Учетные регистры, хранящие эти данные, отвечают всем требованиям, предъявляемым к управленческой информации: сопоставимость, актуальность, краткость, полезность, рентабельность, достаточность.

Одна из приоритетных задач контроллинга – организация информационной базы, на основе данных которой будут приниматься управленческие решения. В качестве такой основы в «1С:УПП 8» выступает содержимое учетных регистров информационной базы.

Перед принятием управленческих решений руководители высшего и среднего звена, как правило, предварительно проводят мониторинг и анализ деятельности предприятия, осуществляют оценку рациональности использования финансовых и материальных ресурсов и многое другое. В этом случае возникает необходимость обращения к данным о доходах и расходах предприятия, себестоимости продукции и т.д. Удобнее всего эту информацию посмотреть и проанализировать в специально разработанных отчетах. С помощью управленческих отчетов можно спрогнозировать последствия увеличения или уменьшения объема выпуска каждого вида продукции, выявить выгодные каналы ее сбыта, определить

необходимость изменения численного состава высококвалифицированных рабочих, подобрать оптимальные графики работы и многое другое.

Продемонстрируем на примере планирования производственных процессов, как в ERP-системе «1С:УПП 8» работает один из основных инструментов контроллинга – система Balanced Scorecard.

Прежде всего отметим, что система «1С:УПП 8» позволяет осуществлять стратегическое, перспективное и оперативное планирование производственных процессов. Планы вышестоящего уровня выступают в качестве условий и ограничительных рамок для планов нижестоящих уровней. Если на каком-то этапе планирования выявляется нехватка ключевых ресурсов, то планы вышестоящих уровней корректируются, после чего производится повторная проверка планов всех уровней на выполнимость.

Бизнес-планирование можно осуществлять по закупкам сырья и материалов, производству полуфабрикатов и продукции, их сбыту. Для экономии трудозатрат можно на основании одних планов создавать другие. Например, на основании документа «План производства» заполнить документ «План закупок», благодаря этому решается еще одна важная задача согласования данных. Планы любого уровня можно проверять на выполнимость с учетом заданных критериев и ресурсов: запасов сырья, продолжительности производственного цикла, количества высококвалифицированных производственных рабочих, способных выполнять уникальные операции, и т.д.

При формировании краткосрочного плана может возникнуть необходимость определения сырьевых запасов. Данная процедура не займет большого количества времени, так как операции, связанные с расчетами объемов сырья, материалов, комплектующих, выполняются системой автоматически в документе «План производства по сменам».

Данный документ также позволяет автоматически рассчитать с точностью до секунды загрузку каждого производственного цеха, что способствует рациональному использованию трудовых и материальных ресурсов. Благодаря этому имеется информация о том, к какому моменту времени в рабочий центр необходимо поставить сырье и комплектующие. Кроме того, у рабочих производственного цеха имеется четкий график работы, подсказывающий, в какое время они должны приступить к выпуску того или иного изделия.

Выпуск продукции связан с различного рода затратами, их можно сгруппировать несколькими способами: по центрам финансовой ответственности, по отношению к объему выпущенной продукции, по способам отнесения затрат на себестоимость продукции и т.д. Планирование и нормирование затрат в ERP-системе «1С:УПП 8» можно осуществлять различными способами: по предприятию в целом и по каждому структурному подразделению в частности. Это позволяет осуществлять поиск путей для снижения затрат и их эффективного распределения.

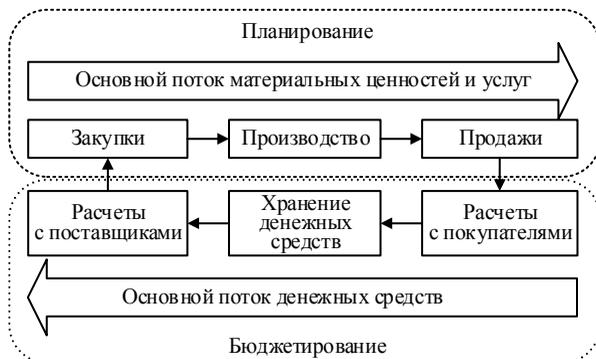


Рис. 2. Взаимосвязь основных бизнес-процессов предприятия [1]

Обычно при формировании бюджетов используют данные бухгалтерской отчетности. Благодаря этому удается минимизировать трудозатраты сотрудников предприятия и упростить процедуру сравнения плановых и фактических показателей. На основе данных бухгалтерского учета и данных, хранящихся в подсистеме «Бюджетирование», в ERP-системе «1С:УПП 8» можно сформировать три бюджета: Бюджет движения денежных средств, Бюджет доходов и расходов, Бюджет по балансовому листу [2].

Эти бюджеты могут быть созданы на основании прогнозного отчета о прибылях и убытках, на основании операционных бюджетов, включающих в себя бюджеты расходов, закупок, сбыта, себестоимости реализованной продукции, затрат на оплату труда, а также производственного бюджета.

Информация, накапливаемая в рамках каждого бюджета, используется в качестве плановых и контрольных ориентиров, а также в качестве входных данных при формировании бюджета движения денежных средств, прогнозного отчета о прибылях и убытках и прогнозного баланса.

Как и при создании планов производства в процессе составления новых бюджетов можно проводить сравнение фактических и плановых показателей затрат для установления отклонений [3]. Для оперативного выявления разниц между бюджетными и фактическими показателями предусмотрена возможность осуществления бюджетного контроля, благодаря которому можно выявить и проанализировать отклонения и в случае необходимости выполнить корректировку. Как показывает практика, чаще всего причинами отклонений становятся ошибки, допущенные при расчете себестоимости, последствия колебаний рыночных цен и т.п.

Подводя итог вышесказанному, подчеркнем, в систему «1С:Управление производственным предприятием 8» заложены все основные ин-

струменты контроллинга. С ее помощью пользователь может вести параллельно несколько видов учета, эффективно решать задачи, связанные с планированием и бюджетированием, контролем и анализом исполнения планов и бюджетов, формировать управленческую и бюджетную отчетности, а также отчетность по МСФО.

Библиографический список

1. Гартвич А. В. Планирование закупок, производства и продаж в «1С:Предприятии 8». М.: 1С-Публишинг; Питер, 2006.
2. Лаврушин О. И. Бюджетирование: кратко о главном. URL: http://www.elitarium.ru/2008/07/02/bjudzhetirovanie_glavnoje.html.
3. Покалохин Д. Как составить скользящий бюджет // Финансовый директор. 2007. № 9.

4. Бизнес-планирование и бюджетирование в современной экономике

С. Ф. Молодецкая

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Инструменты бизнес-планирования коммерческой деятельности

Аннотация. Статья посвящена анализу инструментов по планированию бизнес-процессов на предприятии. Рассмотрены компоненты и технология моделирования бизнес-процессов.

Ключевые слова: бизнес-планирование; инструменты планирования бизнес-процессов; технология моделирования бизнес-процессов; стратегия развития.

Современная экономическая ситуация диктует предприятиям новый подход к планированию своей деятельности. Они вынуждены искать такие формы и модели планирования, которые обеспечивали бы максимальную эффективность принимаемых решений.

Процесс планирования позволяет увидеть стратегию развития. Особенно важно планирование в коммерческой деятельности, где необходимо предвидение в долгосрочной перспективе. Составление и реализация плана – непрерывный процесс, который может быть наглядно представлен следующей схемой (рис. 1).

Реализация бизнес-плана охватывает период от принятия решения об инвестировании до начальной стадии практической реализации проекта, включая коммерческое производство. Реализовать бизнес-план – выполнить все рабочие задачи внутри фирмы и вне ее, необходимые для того, чтобы перевести деловой проект со стадии бизнес-плана на реальную производственную стадию. Выполнение отдельных работ, относящихся к различным стадиям бизнес-планирования, имеет параллельный характер.

Диаграмма распределения работ бизнес-планирования приведена на рис. 2.

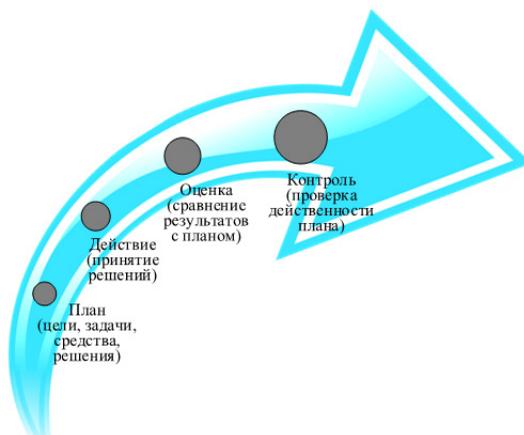


Рис. 1. Процесс планирования [2]

Стадии	Распределение во времени	
1. Подготовка		
2. Разработка		
3. Продвижение		
4. Реализация		

Рис. 2. Распределение работ бизнес-планирования

Бизнес-планирование непосредственным образом зависит от наличия полной информации. В настоящее время необходимо хранить, обрабатывать и передавать большие потоки информации. Но информация на предприятии ценна в том случае, если ею можно управлять [3]. Управление можно проводить с помощью информационных систем. Данные, которые поступают на предприятие, разнородны, их необходимо структурировать с целью быстрого их извлечения при обработке. Эти данные можно хранить в хранилищах. Таким образом, основным компонентом информационной системы является хранилище данных (рис. 3).

Таким образом, для того чтобы разработать автоматизированную информационную систему, в которой отразались бы все бизнес-процессы предприятия, необходимо [1]:

1) провести анализ схемы взаимодействия информационных систем между собой и обращений к ним пользователей, после чего составить карту информационных потоков;



Рис. 3. Хранилище данных предприятия

2) классифицировать информацию, в том числе выделить информационные ресурсы, отнесенные к конфиденциальной информации или составляющие коммерческую тайну;

3) разработать методiku проведения интервью, при которой сотрудники клиента разбиваются на группы в зависимости от используемых ими в работе информационных ресурсов, оптимизировать процесс сбора информации;

4) разработать аналитические модели в соответствии с процессным подходом, бизнес-процессы описаны в нотациях IDEF0, IDEF3;

5) разработать ролевую модель работы существующих и планируемых к внедрению информационных систем, в которой учтены роли всех бизнес-пользователей, и составить блок-схему взаимодействия между ними;

6) по результатам формализации бизнес-процессов сформировать рекомендации по оптимизации информационной инфраструктуры и по автоматизации деятельности организации.

Следует отметить, что те данные, которые хранятся на предприятии в хранилищах данных с множеством форматов, требуют иного подхода при их хранении и обработке [4]. Необходимы инструменты и методы бизнес-анализа с целью эффективной работы с информацией. Такими инструментами могут быть COMFAR, Project Expert, ИНЭК, Альт-Инвест, PDS Бизнес-план, которые представляют технологии, способствующие быстрой обработке информации и принятию решений.

Проведем анализ инструментов бизнес-планирования.

1. COMFAR – система для бизнес-планирования, в основе которой лежит методика ЮНИДО (UNIDO – United Nations Industrial Development Organization – Организация Объединенных Наций по промышленному развитию), которая считается наиболее полной и грамотной. Однако этот программный продукт имеет один существенный недостаток, который перечеркивает все его достоинства, – отсутствие в расчетах учета российских налогов.

2. Project Expert. С помощью этого программного продукта можно:

1) оценить, как исполнение плана повлияет на эффективность работы предприятия;

2) рассчитать срок окупаемости проекта;

3) спрогнозировать общие показатели эффективности для группы инвестиционных проектов, финансируемых из общего бюджета.

В основе Project Expert лежит методика UNIDO по оценке инвестиционных проектов и методика финансового анализа, определенная международными стандартами IAS. Построив финансовую модель и разработав на ее основе бизнес-план компании, можно автоматически создать структурированный отчет. С помощью программы пользователь может, например, проанализировать планируемую структуру затрат и прибыльность отдельных подразделений и видов продукции, определить минимальный объем выпуска продукции и предельные издержки, подобрать производственную программу и оборудование, схемы закупок и варианты сбыта. Кроме того, Project Expert поможет проконтролировать выполнение бизнес-плана предприятия путем сравнения в ходе реализации его плановых и фактических показателей [6].

В программном продукте предусмотрены гибкие средства учета изменений в экономическом окружении предприятия. Пользователь может оперативно вносить необходимые коррективы в действующие планы. Программа рекомендована к использованию Минэкономразвития России и структурами регионального уровня как стандартный инструмент разработки бизнес-планов предприятий.

3. PDS Бизнес-план. Система «PDS Бизнес-план» – программа, которая позволяет решить большинство проблем, возникающих при создании бизнес-плана. Продукт предусматривает различные функции:

1) поиск релевантной информации;

2) анализ аналогичных проектов;

3) формирование структуры документа в соответствии с требованиями соответствующих потребителей;

4) формирование финансовой модели реализации проекта и т.д.

Профессиональным дополнением к продукту «PDS Бизнес-план» является мощнейший модуль маркетинговых исследований. Он позволяет в режиме реального времени просматривать и анализировать маркетинговую информацию в различных разрезах (конкуренты, поставщики, рынки, продукты).

Таким образом, программа позволяет пользователям различной степени подготовки успешно сформировать текстовую часть бизнес-плана, рассчитать все финансовые и инвестиционные показатели проекта, получить необходимую информацию для бизнес-планирования всех уровней сложности и т.д.

4. IBA Rus – система бизнес-планирования и бюджетирования, предназначенная для планирования финансовых показателей, сравнения и анализа плановой и фактической финансовой информации коммерче-

ского банка. Бюджетирование в рамках системы рассматривается в качестве технологии управления бизнесом на всех уровнях организации, включая планирование (постановку целей и задач), в том числе оперативное финансовое планирование, контроль исполнения бюджета, подведение итогов, анализ и корректировку, если она необходима.

При разработке системы бизнес-планирования и бюджетирования следует учитывать индивидуальные особенности банка:

1) основные составляющие системы бизнес-планирования и бюджетирования;

2) финансовые отчеты (бюджеты) – баланс, капитал, бюджет доходов и расходов (БДР) и др.;

3) операционные бюджеты для планирования статей детальных финансовых отчетов;

4) смета хозяйственных расходов и доходов, смета капитальных вложений;

5) функция перераспределения суммарных доходов и расходов на определенные центры финансовой ответственности с учетом их территориального расположения и в соответствии с заданными пропорциями (система аллокаций с заданными ключами аллокаций).

Для финансовых отчетов (бюджетов) предусмотрены следующие измерения: статьи отчета; центры финансовой ответственности (ЦФО); территориальное расположение подразделений банка (ГЕО); валюты; временная шкала; версия.

Преимущества системы бизнес-планирования и бюджетирования:

1) сокращение времени на подготовку и согласование бюджетов (по различным оценкам в 2–3 раза);

2) оперативный контроль процессов подготовки и согласования бюджетов;

3) высокая степень защиты информации за счет ее централизованного хранения и управления правами доступа;

4) уменьшение числа технических ошибок;

5) использование web-технологий для решения задач по автоматизации бюджетирования в территориально-распределенных организациях.

5. «Мегаплан» – автоматизированная система управления бизнесом. Любой бизнес – это решение задач. Чтобы решить задачу, нужно ее сформулировать, понять, к какому сроку она должна быть решена и кто будет этим заниматься. В системе «Мегаплан» существует инструмент для постановки и контроля выполнения задач «Таск-менеджер». «Таск-менеджер» состоит из трех модулей: «Задачи», «Сотрудники» и «Сообщения». Модуль «Задачи» позволяет легко и быстро поставить задачу любому сотруднику компании, заполнив несколько обязательных полей. Руководитель может видеть все задачи и контролировать их выполнение с любого компьютера, подключенного к Интернету.

6. «Аналитик» и «Инвестор». В основе этих программ лежат две основополагающие идеи:

а) стандарты финансового анализа и терминология основаны на российских методиках;

б) результаты, полученные в виде цифр, не являются достаточными, и поэтому к ним необходимы соответствующие выводы.

Основная особенность продуктов – многвариантность финансовых решений с открытыми алгоритмами. Основное преимущество программы – формирование четко структурированных конечных документов.

Описание, анализ и моделирование бизнес-процессов без применения специальных инструментов возможны только в самых простейших случаях. Для решения этих задач создана программа BPwin [5].

7. BPwin – мощное средство системного анализа деловой и производственной активности, которое позволит провести отслеживание на соответствие структуры бизнеса, документооборота, финансовых потоков жестким и динамическим требованиям экономики. Система BPwin может повысить конкурентоспособность, оптимизировать процессы управления. Результатом использования BPwin является исключение лишних действий, снижение затрат, повышение гибкости и эффективности всего бизнеса. Это незаменимый инструмент менеджеров и бизнес-аналитиков. BPwin включает следующие методологии: IDEF0, DFD и IDEF3.

IDEF0 – моделирующая система, позволяющая графически описать бизнес-процесс совокупностью взаимодействующих работ или функций. Методология IDEF0 позволяет анализировать деятельность предприятия (организации, учреждения) по функционалу вне зависимости от оперирующих в ней объектов. Технологии моделирования применяются системными аналитиками на этапе проектирования любых систем (системы управления, системы проектирования, системы оценки качества и др.) для удобства и наглядности проведения анализа дееспособности системы.

Например, можно описать процесс разработки модели для информационной системы (рис. 4).

Пример диаграммы IDEF0 показан на рис. 4, где представлены функции, выполняемые на начальных этапах процесса реинжиниринга предприятия. На диаграмме показаны четыре этапа подготовки к реинжинирингу. После формулировки заказа на перестройку процессов функционирования на базе информатизации управления производится обследование предприятия, выявляются его структура, информационные потоки между подразделениями, внешние информационные связи, степень компьютеризации, наличие вычислительной сети и т.п. На основании полученных данных составляется функциональная модель As Is и разрабатывается модель To Be. Эта модель верхнего уровня далее конкретизируется, каждая из функций раскрывается более подробно на диаграммах следующих уровней.

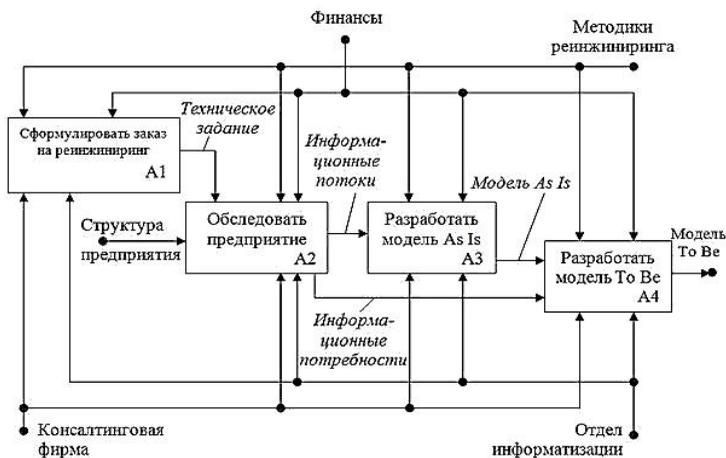


Рис. 4. Процесс разработки модели

Вышеописанные продукты для бизнес-планирования не представляют собой исчерпывающий список. Существует еще масса программ, которые частично автоматизируют процесс бизнес-планирования. Однако важно знать, что никакая программа не заменит профессионала, который сможет правильно понять и интерпретировать результаты произведенных расчетов.

Библиографический список

1. Банникова Н. В. Стратегическое планирование и стратегии развития российских предприятий // АПК: Экономика, управление. 2005. № 2.
2. Бринк И. Ю., Савельева Н. А. Бизнес-план предприятия. Теория и практика. Ростов н/Д: Феникс, 2002.
3. Грабауров В. А. Информационные технологии для менеджеров. М.: Финансы и статистика, 2010.
4. Маклаков С. В. Моделирование бизнес-процессов с BPwin 4.0. М.: Диалог-Мифи, 2012.
5. Трайнев В. А., Матвеев Г. Н. Интегрированные информационные коммуникационные технологии и системы в управленческой деятельности, М., 2011.
6. Федотова Д. Э., Семенов Ю. Д., Чижик К. Н. CASE-технологии: практикум. М.: Горячая линия-Телеком, 2010.

Т. Г. Шешукова

Пермский государственный национальный исследовательский университет
(Пермь)

Система бюджетирования в контроллинге предприятия

Аннотация. Рассматриваются критерии оценки контроллингом структуры бюджета и процесса бюджетирования. Определяются цели существующей системы бюджетирования.

Ключевые слова: бюджетирование; контроллинг; критерий оценки; бюджетная документация; контроль; организационная структура управления.

Бюджетирование как элемент функции планирования должно присутствовать в любой системе контроллинга, поэтому особое внимание должно быть уделено состоянию действующей в компании системы бюджетирования [2, с. 112].

Критерии оценки контроллингом структуры бюджетов и основные комментарии приведены в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

Критерии оценки контроллингом структуры бюджетов

Критерий оценки	Комментарии
<i>Структура и взаимосвязь бюджетных данных</i>	
Роль и место системы бюджетирования в системе управления компанией	Уровень управления, поддерживаемый бюджетным процессом. Чаще всего система бюджетирования нацелена на оперативное управление и ежемесячный контроль управляемых проектов
Классификация бюджетов: • по характеру и формату информации: операционные, финансовые, по инвестиционной деятельности; • по месту в иерархии бюджетов: бюджеты подразделений (проектов) и сводные бюджеты; • по сроку действия бюджета: месячные, квартальные и годовые	Поддерживаемая в организации классификация бюджетов, структура составления бюджетов (в разрезе управляемых организаций и сводно), периодичность (помесечно и поквартально), наличие связи с годовым планом. Составление сводного и консолидированного бюджета. Некорректно, если сводный бюджет подразделений основывается на упрощенной схеме консолидации, т.е. только с учетом внутренних оборотов между подразделениями. Стандартная консолидация требует учета бюджетных статей по единым стандартам (амортизация, оценка материально-технических запасов, основных средств и т.д.), определения степени контрольного финансового интереса участия в каждом из проектов, учета интересов миноритарных акционеров и четкого определения правил бюджетной консолидации
Количество статей и адресность бюджетной отчетности (удобство использования для оперативного управления)	Бюджетных статей должно быть достаточно для ведения оперативного контроля деятельности на их основе. Объем входной бюджетной информации не должен быть завышен, статьи производственных затрат в бюджете должны соответствовать статьям затрат системы оптимального планирования производства
Включение в сводные бюджеты значительного числа нефинансовых бюджетных показателей, связанных с реализацией корпоративной и функциональных стратегий	Должно поддерживаться уже на уровне подразделений. Скоординированный между всеми подразделениями – участниками бюджетного процесса план поставок показывает детальные плановые потоки ресурсов и товарной продукции

Продолжение табл. 1

Критерий оценки	Комментарии
Разработка, помимо базового варианта, альтернативных вариантов бюджета, составленных исходя из различных сценарных условий (оптимистических и пессимистических)	<p>Бюджетная модель должна позволять построение любого количества бюджетов на период бюджетирования.</p> <p>В процессе годового планирования должны использоваться оптимистические и пессимистические прогнозы. При этом основными переменными факторами выступают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • цены закупок / реализации; • объемы продаж
Достаточность структуры бюджетных данных для целей составления отчетности	<p>Структура бюджетных данных должна удовлетворять текущие требования управленческой отчетности, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • структура отчета о прибылях и убытках – представлять информацию о результатах деятельности по направлениям; • принципы построения и классификация статей бюджетной отчетности – соответствовать US GAAP (или другим в соответствии с целями организации). Финансовое состояние подразделений по отчетности, основанной на национальных стандартах, необходимо отслеживать на периодической основе вне рамок бюджетной отчетности. <p>Непрерывные составляющие бюджетного процесса организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • бюджетная политика, регламентирующая основные принципы формирования информации бюджетной отчетности. Осуществление различными подразделениями организации бюджетного процесса в национальных стандартах учета и отчетности повышает риск некорректной подготовки бюджетных отчетов по участникам бюджетного процесса и в целом по организации; • отдельная система анализа и контроля исполнения бюджета
Своевременная корректировка будущих периодов	<p>В регламенте бюджетирования могут быть предусмотрены возможные корректировки бюджетов текущего периода в случае существенного изменения внешних и внутренних факторов организации в бюджетном периоде</p>
Разделение переменных и постоянных затрат при бюджетировании и формирование гибких бюджетов	<p>Процесс бюджетирования должен предусматривать разделение условно-переменных и условно-постоянных затрат в ходе составления сметы производства и расчета цены процессинга. В ходе планирования производства с помощью системы оптимального планирования составляются варианты планов и выбирается оптимальный план производства, определяющий оптимальную загрузку мощностей заводов с учетом плановых переменных затрат и цен реализации</p>
<i>Связь структуры бюджетов с организационной структурой управления</i>	
Принципы построения системы бюджетирования	<p>Управляемые организации – основные объекты управления и центры бюджетирования.</p> <p>Соответствие структуры бюджетов организационной структуре управления.</p> <p>Соответствие степени централизации организационной структуры</p>

Критерий оценки	Комментарии
<p>Бюджетная система в связке с организационной структурой выполняет роль управленческого инструмента со следующими функциями:</p> <ul style="list-style-type: none"> • распределение финансовых ресурсов между отдельными подразделениями в организационной структуре компании; • контроль над использованием выделенных ресурсов подразделений; • сравнение результатов деятельности отдельных подразделений между собой 	<p>Бюджетная система используется как для распределения финансовых ресурсов между объектами управления, так и для контроля над использованием этих ресурсов. Сравнение деятельности подразделений между собой может быть затруднено в силу:</p> <ul style="list-style-type: none"> • различных макроэкономических условий работы проектов; • возможных различий в структуре исследуемых объектов; • различия в методах формирования учетной информации. <p>В системе анализа данные факторы должны быть нивелированы на отмеченные факторы</p>
<p>Четкая функциональная связь системы бюджетирования с организационной структурой на основе центров финансовой ответственности: затрат; доходов; прибыли; инвестиций</p>	<p>Участники бюджетного процесса должны формироваться по территориальному признаку, они являются центрами доходов, затрат и инвестиций. В их составе могут быть четко обозначенные центры прибыли.</p> <p>Заводы, как правило, представляют собой центры затрат. Подразделения управляющей организации – центры затрат с отдельной сметой</p>
<p>Степень поддержки централизованных решений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • организационная структура управления на основе центров затрат и доходов; • бюджетная система сконцентрирована на функциях распределения, контроля и анализа 	<p>Централизованное управление заводами и сбытовыми организациями.</p> <p>Ежемесячный контроль исполнения бюджетов проектов, оперативный контроль исполнения плана продаж, производства, графика платежей, уровня дебиторской задолженности</p>
<p>Степень децентрализации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • организационная структура с центрами прибыли и инвестиций; • бюджетная система фокусируется на сравнении эффективности работы объектов управления (близкие структуры бюджетов и показатели эффективности деятельности) 	<p>Контроль деятельности организаций осуществляется путем задания основных натуральных и стоимостных показателей</p>

Критерии оценки контроллингом процесса бюджетирования затрагивают все основные бюджетные операции (табл. 2).

Основные критерии оценки контроллингом процесса бюджетирования

Критерий оценки	Комментарии
<i>Процесс разработки и утверждения бюджета</i>	
Регламентация процесса формирования бюджета	Качество и детализация документации по процессу формирования бюджетов; степень фактического исполнения регламента
Подход к формированию: • «с нуля»; • на основе предыдущих периодов	Рекомендуется использование формирования бюджетов «с нуля». Основой для составления бюджета подразделения являются такие данные, как: • прогноз продаж в регионе; • оптимальный план производства; • объемы поставок
Взаимодействие подразделений в процессе формирования бюджета	Значительная степень взаимодействия между ключевыми подразделениями управляющей и управляемыми организациями в ходе подготовки бюджетов. Должно производиться обоснование планов, защита смет затрат заводов и бюджетов подразделений в целом
Оценка финансовой реализуемости сводного бюджета компании	Финансовая реализуемость сводного бюджета проектов оценивается посредством анализа финансовых бюджетов, касающихся прибылей и убытков, движения денежных средств и баланса
Принятие бюджета руководством	Все формируемые бюджеты утверждаются руководством
Период процесса формирования бюджетов	Регламент формирования бюджета группы должен содержать жесткие сроки формирования бюджетов
<i>Процесс мониторинга и контроля исполнения бюджета</i>	
Система оценки исполнения бюджета: • формирование ожидаемого факта • корректировка текущего бюджета; • пофакторный анализ отклонений	С целью выйти на более корректные начальные входные сальдо следующего планового периода (месяца), до создания бюджета на следующий месяц может быть предусмотрена процедура формирования ожидаемого факта. Бюджет текущего квартала и годовой план не корректируются, при проведении анализа фактического исполнения должно быть нивелировано влияние основных макроэкономических параметров
Использование результатов оценки исполнения бюджета: • принятия немедленных действий для выполнения бюджета текущего периода; • корректировки планов будущих бюджетных периодов	Положение о бюджетном процессе должно содержать порядок анализа отклонений и принятия корректирующих мер по результатам обнаружения значительных отклонений, а также информацию о применении санкций за нарушение бюджетной ответственности. Планы будущего месяца должны корректироваться с учетом результатов текущего месяца и плановых результатов текущего квартала

Критерий оценки	Комментарии
Механизмы мотивации	<p>Механизм мотивации персонала должен быть интегрирован с системой бюджетирования в части процесса мониторинга и контроля исполнения бюджета.</p> <p>Особое внимание при постановке правил мотивации должно уделяться определению контролируемых и неконтролируемых бюджетных показателей, на основании которых проводится оценка деятельности того или иного подразделения. Система ответственности, а вместе с этим и система премирования за выполнение бюджетов, должна основываться на выполнении подконтрольной составляющей бюджета</p>

Анализ существующей системы бюджетирования производится в следующих целях:

1) систематизация основных требований и задач, стоящих перед системой бюджетирования в рамках общей структуры управления организацией;

2) разработка рекомендаций по повышению эффективности работы бюджетной системы как инструмента контроллинга.

Ключевыми направлениями, по которым должно производиться обследование, являются следующие [1]:

1) анализ состояния основных элементов системы бюджетирования, включая методическую документацию, структуру бюджетов, процесс составления, контроля и оценки выполнения бюджетов;

2) анализ роли и функции системы бюджетирования, включая ее интеграцию с системой стратегического планирования и управления, роль в качестве инструмента контроллинга и взаимосвязь с другими основными системами экономического и финансового управления.

Библиографический список

1. Попова Л. В., Исакова Р. Е., Головина Т. А. Контроллинг: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2003.

2. Шешукова Т. Г., Гуляева Е. Л. Теория и практика контроллинга: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2011.

5. Экономический анализ в управлении предприятием (финансовый анализ, управленческий анализ, инвестиционный анализ, инновационный анализ)

В. А. Гончарова, Н. А. Нагольская

ООО «ДаоФина»

(Екатеринбург)

Уральский государственный экономический университет

(Екатеринбург)

Развитие программ анализа финансовых результатов в российской практике

Аннотация. Авторы исследуют программы анализа финансовых результатов, сопоставляют определения и классификации финансовых результатов в различных источниках, выявляют современные условия бухгалтерского и налогового учета, позволяющие определить направления финансовых результатов предприятия в российской практике.

Ключевые слова: предприятие; финансовый результат; доход; расход; функция прибыли; точка безубыточности; финансовая прочность; маржинальный доход.

Анализ состояния финансовых результатов приобретает большое значение в условиях современной рыночной ситуации для всех субъектов рыночных отношений. Принимая управленческие решения, руководитель прежде всего опирается на финансовые результаты деятельности предприятия. Данные для анализа финансовых результатов должны быть достоверны. В точности информации заинтересовано не только само предприятие, но и другие экономические агенты. Вследствие принятых решений на каждом предприятии формируются цены, влияющие на спрос и предложение на рынке.

В экономической литературе существуют разные мнения о понятии финансового результата. В бухгалтерском учете финансовый результат проявляется через прибыли (убытки). Финансовым результатом является выручка от основной деятельности за вычетом затрат и отчисляемых государству косвенных налогов. Превышение выручки над отчисляемыми

налоговыми выплатами и затратами на продукцию называется прибылью от продаж. Противоположная ситуация показывает убыток от продаж. Такой показатель эффективности хозяйственной деятельности, как прибыль, выполняет три функции: оценочную, стимулирующую и распределительную. С помощью прибыли измеряется финансовый результат (оценочная функция). Прибыль может быть использована для создания стимулирующих фондов (стимулирующая функция), и быть распределенной как внутри предприятия, так и между предприятием и другими потребителями (распределительная функция) [1].

Определение прибыли как суммы, которая может быть израсходована без посягательства на капитал, впервые было дано Адамом Смитом. В дальнейшем прибыль стала определяться как превышение доходов над расходами. Следующий важный шаг в истории развития анализа финансовых результатов сделали В. Ригер, Л. Сэй, Э. Шмаленбах и Ф. Шмидт: они предложили оценку активов по текущим ценам. Сравнивая активы по текущим ценам с их балансовой оценкой, можно определить финансовый результат. Следующее открытие в данной области было сделано Р. Дикси: он заметил, что на предприятии может иметь место безденежная прибыль (безденежный убыток) в результате изменения цен на активы. Далее Дэвид Соломон разработал формулу, определяющую связь между экономической и бухгалтерской прибылью. Формула выглядит следующим образом: сумма бухгалтерской прибыли и внереализационных изменений стоимости (оценки) в течении отчетного периода и внереализационных изменений стоимости (оценки) в будущие (предстоящие) периоды за вычетом внереализационных изменений стоимости (оценки) в прошлые (предыдущие) отчетные периоды равняется экономической прибыли.

Приказом Минфина РФ внесены изменения в классификацию доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности, что также повлияло на проведение анализа финансовых результатов [3].

В российской практике действует несколько программ анализа финансовых результатов. Ведущие российские специалисты в области финансовой науки подходят к анализу финансовых результатов с различных точек зрения.

Например, А. Д. Шеремет раскрывает следующие направления программы анализа финансовых результатов: анализ и оценка уровня динамики показателей прибыли; факторный анализ прибыли от реализации продукции; анализ финансовых результатов от прочей реализации и финансовой деятельности; анализ и оценка использования чистой прибыли; анализ взаимосвязи затрат, объема производства и прибыли; анализ взаимосвязи прибыли, движения оборотного капитала и потока денежных средств; анализ и оценка влияния инфляции на финансовые результаты [7].

С. А. Бороненкова выделяет такие направления программы анализа финансовых результатов: анализ системы показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности организации; горизонтальный и вертикальный анализ прибыли; факторный анализ прибыли от продаж; факторный анализ прочих доходов и расходов; анализ взаимосвязи прибыли, себестоимости и объема продаж; анализ безубыточности продаж; расчет операционного леввериджа; расчет операционного рычага; расчет финансового рычага; анализ прибыли от инвестиционной деятельности; анализ распределения и использования прибыли; анализ качества прибыли; анализ рентабельности; анализ резервов роста прибыли и рентабельности [2].

В исследуемых авторских Программах анализа финансовых результатов основное внимание уделяется направлениям факторного анализа прибыли и рентабельности [4; 5; 6]. На прибыль от продаж оказывают влияния следующие факторы:

- 1) объем продаж товаров, продукции, работ и услуг;
- 2) структура продаж товаров, продукции, работ и услуг;
- 3) цены на продаваемую продукцию, товары, работы и услуги;
- 4) уровень затрат, включенных в себестоимость продукции, работ, услуг.

Для оценки влияния этих факторов используется информация Отчета о финансовых результатах и специальные методы расчета.

Л. В. Донцова и Н. А. Никифорова предложили методы расчета влияния факторов на прибыль от продаж и рентабельность в условиях экспресс-анализа [3]. Расчет влияния факторов на прибыль проводится в несколько этапов:

- 1) расчет влияния факторов «Выручка», «Цена», «Количество проданной продукции (товаров)»;
- 2) расчет влияния фактора «Себестоимость проданной продукции»;
- 3) расчет влияния фактора «Коммерческие расходы»;
- 4) расчет влияния на прибыль фактора «Управленческие расходы».

Все перечисленные показатели делятся на факторы прямого и обратного влияния по отношению к прибыли. На какую величину увеличивается (уменьшается) показатель – фактор «прямого действия», на такую же сумму увеличивается (уменьшается) прибыль. Факторы «обратного действия» (расходы) влияют на сумму прибыли в обратном порядке.

По данным «Отчета о финансовых результатах» авторы анализируют динамику рентабельности и влияние факторов на ее изменение. Расчет влияния факторов на рентабельность продаж осуществляется в несколько этапов.

1. Влияние на рентабельность изменения выручки от продажи ($\pm\Delta R^{\text{П(В)}}$).

2. Влияние на рентабельность изменения себестоимости продажи ($\pm\Delta R^{\text{П(С)}}$).

3. Влияние изменения коммерческих расходов ($\pm\Delta R^{\text{П(КР)}}$).

4. Влияние изменения управленческих расходов ($\pm\Delta R^{\text{П(УР)}}$).

Программа факторного анализа прибыли и рентабельности от продаж Л. В. Донцовой и Н. А. Никифоровой представлена на рисунке.

На основе рассмотренной выше методики факторного анализа прибыли от продаж Л. В. Донцовой и Н. А. Никифоровой авторы С. А. Бороненкова и А. В. Чепулянис предложили свою программу факторного анализа прибыли от продаж:

- 1) прибыль от продаж (Пр);
- 2) выручка от продаж (Вр);
- 3) рентабельность продаж (стр. 1 / стр. 2) $\times 100$;
- 4) себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (С);
- 5) коммерческие расходы (КР);
- 6) управленческие расходы (УР);
- 7) уровень себестоимости проданной продукции к Вр (стр. 4 / стр. 2) $\times 100$;
- 8) уровень управленческих расходов к Вр (стр. 6 / стр. 2) $\times 100$;
- 9) уровень коммерческих расходов к Вр (стр. 5 / стр. 2) $\times 100$.

Расчет факторов изменения прибыли от продаж:

1) изменение прибыли от продаж по фактору Вр:

$$\Delta \text{Пр}(\text{Вр}) = \frac{\text{Вр}_1 - \text{Вр}_0 \times R_0^{\text{Пр}}}{100};$$

2) изменение прибыли от продаж по фактору С:

$$\Delta \text{Пр}(\text{С}) = \frac{\text{Вр}_1 \times (\text{УС}_1 - \text{УС}_0)}{100};$$

3) изменение прибыли от продаж по фактору КР:

$$\Delta \text{Пр}(\text{КР}) = \frac{\text{Вр}_1 \times (\text{УКР}_1 - \text{УКР}_0)}{100};$$

4) изменение прибыли от продаж по фактору УР:

$$\Delta \text{Пр}(\text{УР}) = \frac{\text{Вр}_1 \times (\text{УУР}_1 - \text{УУР}_0)}{100};$$

где индекс «1» обозначает данные на конец отчетного периода, а индекс «0» – данные на конец предыдущего периода в Отчете о финансовых результатах.

Балансовое уравнение факторов:

$$\Delta \text{Пр}(\text{Вр}) \pm \Delta \text{Пр}(\text{С}) \pm \Delta \text{Пр}(\text{КР}) \pm \Delta \text{Пр}(\text{УР}) = \text{Пр}_1 - \text{Пр}_0.$$

Исследование основных направлений авторских программ анализа финансовых результатов показывает, что в них отсутствует оценка риска потери прибыли. Предлагается проводить оценку риска потери прибыли по следующим показателям:

а) показатель «Кромка финансовой прочности/безопасности (КФП)» – отражает возможность организации сокращать объем производства. Кромка финансовой прочности определяется по формуле

$$\text{КФП} = \text{О}_д - \text{ТБ},$$

где $\text{О}_д$ – фактический объем деятельности; ТБ – точка безубыточности;

б) показатель «Точка безубыточности (ТБ)» – объем производства и реализации товаров, при котором все затраты организации покрываются, а прибыль отсутствует. Для того чтобы рассчитать точку безубыточности, можно либо установить зависимость между величиной постоянных затрат и удельным весом маржинального дохода в стоимости произведенной продукции, либо определить взаимосвязь объема выпуска, маржинального дохода, прибыли и затрат;

в) показатель «Эффект операционного левериджа (ЭОЛ)» – отражает уровень риска потери прибыли:

$$\text{ЭОЛ} = \text{МД} / \text{ПР},$$

где МД – маржинальный доход; ПР – прибыль от реализации товаров, работ, услуг.

Таким образом, изучив различные точки зрения на проведение анализа финансовых результатов, можно сделать вывод, что выбор той или иной программы зависит от конечной цели анализа и особенностей функционирования организации. Учитывая различия интересов пользователей, программа анализа финансовых результатов выбирается в соответствии с тем, на какого пользователя она рассчитана.

Библиографический список

1. Бороненкова С. А. Анализ финансовых результатов деятельности организации: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2006.
2. Бороненкова С. А., Чепулянис А. В. Анализ финансовой отчетности: метод. указания по выполнению курсовых работ для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2012.
3. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: практикум. М.: Дело и сервис, 2015.

4. Ефимова О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник. 5-е изд., испр. М.: Омега-Л, 2014.

5. Надольская Н. А. Управленческий анализ: краткий курс лекций в схемах и таблицах. Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та. 2014.

6. Канке А. А., Кошова И. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. 2-е изд., испр. и доп. М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2013.

7. Шермет А. Д. Теория экономического анализа: учебник. 3-е изд., доп. М.: ИНФРА-М, 2011.

З. У. Ташкенбаева

*Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)*

Использование метода SWOT-анализ для повышения эффективности и определения стратегического прогноза в сфере туризма

Аннотация. Рассмотрены вопросы использования SWOT-анализа в деятельности туристической сферы Республики Узбекистан.

Ключевые слова: SWOT-анализ; туристическая сфера; туристическая организация; туризм; метод; возможность; угроза; анализ; услуга; фактор; издержки; турагентство.

Туризм – важная составляющая экономики многих государств, которая обеспечивает занятость местного населения, загрузку гостиниц и отелей, ресторанов, площадок для зрелищных мероприятий и т.д. Внутренняя экономическая природа туризма предусматривает, что турист непременно должен оставить свои деньги в посещаемом государстве в обмен на услуги, предоставленные непосредственно на его территории.

В Республике Узбекистан развитию туризма также уделяется серьезное внимание. Сегодня в этой сфере осуществляют деятельность 735 организаций и фирм, имеющих лицензию на туристическую деятельность, 252 из них – гостиницы, 483 – турагенты и туроператоры. Около 90% туристических организаций и фирм относится к частному сектору, что благотворно влияет на формирование конкурентной среды в системе оказания услуг.

Международные аэропорты в Ташкенте, Самарканде, Бухаре, Ургенче, Нукусе являются воздушными воротами Узбекистана. В годы независимости наши исторические города Самарканд, Бухара, Хива, Термез признаны очагами древней цивилизации, внесшими достойный вклад в развитие мировой культуры. Они являются местом притяжения туристов. Также была заложена правовая база сферы туризма, создана туристическая инфраструктура. Словом, в Узбекистане есть хороший потенциал для дальнейшего развития этой сферы.

Туризм основан на использовании местных туристических ресурсов, а взамен предприятия или государство должны получить доход.

В связи с этим перед всеми туристическими предприятиями возникают все новые проблемы. Среди них можно выделить необходимость повышения уровня комфорта, разработки новых уникальных направлений, завоевания новых туристических рынков и т.д. [1].

Как только предприниматель начинает задумываться о финансовом состоянии, финансовых результатах своей фирмы, ее устойчивости, стабильности, конкурентоспособности, начинает оценивать и выбирать управленческие решения, искать пути улучшения работы фирмы, он по сути дела в той или иной мере занимается анализом хозяйственной деятельности. Вопрос только в том, насколько ему известны традиционно применяемые на практике или новые методы анализа и насколько он владеет ими и подготовлен для их практического применения. Чтобы управлять бизнесом квалифицированно, профессионально, экономически оправданно, рационально и эффективно, необходимы знания методов экономического анализа. Различные виды экономического анализа могут сочетаться в так называемом SWOT-анализе.

SWOT-анализ (Strengths – сильные стороны; Weaknesses – недостатки, слабые стороны; Opportunities – возможности; Threats – угрозы) необходим для разносторонней оценки и обоснования принимаемых управленческих решений, бизнес-планов, коммерческих прогнозов. Это анализ сильных и слабых сторон организаций, возможностей и угроз, который позволяет оценивать конкурентный потенциал и конкурентоспособность, определять круг стратегических вопросов управления организацией.

Задача SWOT-анализа состоит в предоставлении руководству организации всей необходимой информации для определения возможных стратегий и их комбинаций [2].

Характерной чертой SWOT-анализа является использование мнения аналитиков, экспертов, профессионально разбирающихся в специфике анализируемых процессов на предприятии и за его пределами.

При анализе сильные и слабые стороны деятельности организации могут рассматриваться как факторы положительного и отрицательного воздействия.

Сильными сторонами организации считаются: наличие необходимых финансовых ресурсов, умение профессионально выдерживать конкуренцию, статус признанного лидера, наличие собственных технологий, относительно низкие затраты, эффективная реклама, опыт инноваций и инновационная активность, надежный профессиональный менеджмент, эффективные производственные мощности, финансовая устойчивость и платежеспособность.

В анализе динамики к сильным сторонам могут относиться, например: увеличение прибыли, рост производительности труда и другие положительные изменения экономических показателей.

К слабым сторонам организации могут быть отнесены: отсутствие четкой стратегии, ухудшение условий труда, устаревшие производственные мощности, низкая рентабельность или отсутствие прибыли, недостаток требуемых навыков и профессионализма; проблемы управления операциями; отставание в обновлении продукции, товаров, работ, услуг (например, в разработке новых маршрутов туристической организацией), высокая в сравнении с конкурентами удельная стоимость, низкая платежеспособность и др.

Возможности в SWOT-анализе могут рассматриваться как факторы, оказывающие благоприятное воздействие: высокий спрос на продукцию, обслуживание дополнительных групп потребителей, расширение номенклатуры продаж, выход на новый рынок или сегмент, возможность привлечения инвесторов, падение торговых барьеров, затрудняющих доступ к привлекательным международным рынкам, увеличение темпов роста рынка.

Угрозы – это факторы, способные нанести ущерб данной организации: неплатежеспособность покупателей, высокий уровень налогообложения, существенное расширение сети мощных конкурентов, рост продаж товаров-заменителей, снижение темпов роста рынка, неблагоприятные изменения в обменных курсах валют, спад в экономике, неблагоприятные изменения во вкусах и предпочтениях потребителей и т.д.

SWOT-анализ позволяет найти решения, способные привести фирму к намеченным целям. По данным такого анализа выявляются направления развития подразделений организации, перед которыми открываются новые возможности. При выявлении внешней угрозы определяется необходимость совершенствования своего потенциала. Предположим, на рынке продукции фирмы, пользующейся спросом, появился конкурент с аналогичным товаром, но более высокого качества, тогда работникам фирмы необходимо немедленно разработать конкурентоспособный вариант, признанный рынком, вложив все необходимые средства в маркетинг [3].

При открытии новых возможностей перед организацией встает необходимость развития соответствующих функций ее потенциала. Например, нередки случаи, когда продукт фирмы или определенная его разновидность пользуется недостаточным спросом только потому, что плохо работает служба маркетинга. Повышение эффективности ее работы, а если потребуется – реорганизация маркетингового отдела и меры по продвижению товара на рынке способны изменить ситуацию к лучшему.

Также по данным SWOT-анализа выявляется возможность обеспечить конкурентоспособность цен на товары относительно издержек или за счет регулирования издержек. Основная цель оценки издержек – выявить лучшую практику выполнения определенного вида деятельности, найти эффективный способ минимизации издержек там, где они выше, чем

у конкурента. Такая работа позволяет наладить хозяйственный процесс, обеспечивающий самый низкий уровень издержек, добиваться меньшей себестоимости, чем у конкурента. Подобные стратегии, основанные на внутреннем конкурентном преимуществе, называют стратегией доминирования по издержкам.

Приступая к SWOT-анализу, рассмотрим сильные и слабые стороны, возможности и угрозы турфирмы. В качестве примера взяли результаты SWOT-анализа организации туристического бизнеса «Davt-Tour».

S (Strengths) – сильные стороны:

- фирма «Davt-Tour» умело разрабатывает стратегию действий на ближайший год на основе тщательного анализа, ее руководство постоянно расширяет свое участие на рынке. Такие действия позволили организации добиться успеха, увеличить прибыль;

- за 5 лет фирма «Davt-Tour» стала лидером среди туроператоров за счет профессионально спланированной работы подразделений, особенно отдела маркетинга и широкой сети турагентств;

- для фирмы характерна оптимальная кадровая политика. Каждый ее сотрудник имеет образование и опыт;

- большое внимание руководство «Davt-Tour» уделяет работе маркетингового отдела, исследования которого помогают фирме находить потенциальных клиентов, разрабатывать туры с учетом сезонности, выделять из основной программы туры, пользующиеся наибольшим спросом, повышать их качество, не увеличивая их стоимость;

- долговременное сотрудничество с авиакомпанией «Uzbekistan Navo Yo'llari», предоставляющей места не только для организованных туров. Фирма «Davt-Tour» занимается продажей авиабилетов, что укрепляет сотрудничество с данной авиакомпанией;

- долговременное сотрудничество с гостиницами в Турции позволило создать хорошую репутацию фирме «Davt-Tour» в среде работников турецких гостиниц, поэтому руководство этих гостиниц, зная своего партнера с лучшей стороны, повышает классность обслуживания без повышения цен на путевки;

- фирма «Davt-Tour» обеспечивает свои турагентства рекламными каталогами, тарифными буклетами, видеороликами о гостиницах, размещает свою рекламу в средствах массовой информации с указанием названий турагентств.

W (Weaknesses) – слабые стороны:

- занимаясь только одним направлением – организацией турпоездок в Турцию, фирма «Davt-Tour» сталкивается с серьезными затруднениями в межсезонье, когда другие туристические организации предлагают клиентам разные направления;

• «Davg-Tour» увеличивает количество лишь центральных тур-агентств и не охватывает другие районы.

O (Opportunities) – возможности:

• переход на продажу групповых туров не только через центральные, но и через региональные турагентства;

• повышение качества туров не только за счет гостиниц, но и за счет программы, маршрута, оформления, выездных документов, работы обслуживающего персонала принимающей стороны, перехода на регулярные рейсы вместо чартерных;

• увеличение количества реализуемых путевок, повышение прибыли;

• разработка новых туров на основании маркетинговых исследований, изучение новых мест отдыха в Турции.

Опираясь на сильные стороны, фирма постоянно расширяет свое участие на рынке, увеличивает прибыль, разрабатывает уникальные туры. Эти и другие факторы позволяют фирме «Davg-Tour» быть лидером на данном направлении.

T (Threats) – угрозы:

• возможное падение продажи туристических услуг, неблагоприятное изменение вкусов и запросов потребителей;

• введение новых законодательных актов о туристической деятельности, приводящих к увеличению стоимости лицензии на право деятельности по выездному туризму, увеличение налогов;

• появление на рынке сильного конкурента или ужесточение конкуренции с существующими организациями туризма.

Результаты SWOT-анализа предоставляют специалисту обширный объем информации, необходимой для определения возможных стратегий и их комбинаций. Дальнейшие действия разработчика состоят в выборке, обобщении, сокращении полученного объема информации на основе выделения наиболее существенных факторов и в формулировке основных целей и задач фирмы. Необходима информация о тенденциях развития рыночной ситуации. Имея прогнозы развития ситуации, а также данные о текущем состоянии фирмы и ее ближайшем окружении и зная способы решения текущих задач, можно выявить проблемы, с которыми организация столкнется в будущем [4].

С учетом информации SWOT-анализа организация «Davg-Tour» определяет:

бизнес фирмы – заключается в разработке и продаже туров в Турцию. Руководством фирмы изучены вкусы и запросы потребителя, поэтому служащие «Davg-Tour» предлагают только качественные и надежные услуги для любого клиента;

миссию фирмы – крупный туроператор на узбекском рынке туристических услуг, обеспечивающий своих клиентов только качественными, интересными маршрутами и доступным для всех отдыхом в Турции. В данном направлении фирма близка к достижению полного лидерства;

цели фирмы:

обеспечивать круглогодичность продаж;

сохранять и совершенствовать конкурентные преимущества;

развивать сотрудничество.

Руководство намерено использовать определенные способы для достижения намеченных целей.

Обеспечения круглогодичности планируется достигать путем дифференциации предложений, т.е. предложением туров с учетом сезонности спроса потребителей.

Конкурентные преимущества заключаются в дифференцировании предлагаемых и дополнительных услуг, расширении сети агентов по продажам, регулярном проведении маркетинговых исследований, включая:

анализ цен услуг конкурентов;

изучение потребностей и запросов клиентов;

изучение конъюнктуры рынка;

исследование тенденции развития рынка.

Планируемые направления сотрудничества [5]:

с агентствами для 100%-ной реализации туров, что позволит охватить большой объем рынка;

с транспортными организациями для обеспечения гарантии качественного и регулярного обслуживания;

с гостиницами для обеспечения удобства, повышения уровня классности обслуживания без увеличения цены путевки.

Методика проведения SWOT-анализа предусматривает различные способы представления информации: по усмотрению руководства информация может оформляться в виде таблиц, матриц и т.д.

В заключение следует отметить, что результаты SWOT-анализа предоставляют специалисту обширный объем информации, необходимой для определения возможных стратегий и их комбинаций.

Обобщая информацию SWOT-анализа туристической организации «Davt-Tour», мы приходим к заключению, что действующая стратегия фирмы позволила ей достичь успеха на рынке туристических услуг. Фирма имеет значительные возможности для дальнейшего развития. С целью элиминирования слабых сторон фирма должна внести некоторые коррективы в свою работу, в стратегию развития.

Библиографический список

1. Бутко И. И., Ситников Е. А., Ушаков Д. С. Туристический бизнес. Ростов н/Д: Феникс, 2008.

2. Чиркова М. Б., Коновалева Е. М., Малицкая В. Б. Анализ хозяйственной деятельности организации. М.: Эксмо, 2008.

3. Пардаев М. К., Абдукаримов И. Т., Исроилов Б. И. Иктисодий тахлил. Ташкент: Мехнат.

4. Ендовицкий Д. А., Соболева В. Е. Экономический анализ слияний/поглощений компаний. М.: КноРус, 2008.

5. Когденко В. Г. Экономический анализ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

6. Современные вопросы налогового учета и налогообложения

С. В. Маковский

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

О возможных последствиях практической реализации законопроекта № 647361-6 в части увеличения пороговой суммы операций с ювелирными изделиями, осуществляемых без идентификации клиента¹

Аннотация. На основании анализа дефиниций Федерального закона от 7 августа 2001 г. №115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», фактического состояния ситуации с идентификацией физических лиц при осуществлении ими сделок с ювелирными изделиями и документальным фиксированием полученных сведений (информации) рассмотрены возможные практические последствия введения законопроекта №647361-6, а также представлены предложения в отношении поправок в указанный закон.

Ключевые слова: идентификация; документальное фиксирование; противодействие; легализация; доходы, полученные преступным путем; финансирование терроризма; ювелирное изделие.

В соответствии со ст. 3. Федерального закона от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон) идентификацией признается совокупность мероприятий по установ-

¹ Статья подготовлена под руководством канд. экон. наук, доцента кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ А. Ю. Попова.

лению определенных Федеральным законом сведений¹ о клиентах, их представителях, выгодоприобретателях, владельцах, и подтверждению достоверности этих сведений с использованием оригиналов документов и (или) надлежащим образом заверенных копий, а также с документальным фиксированием сведений (информации) – получение и закрепление сведений (информации) на бумажных и (или) иных носителях информации в целях реализации Федерального закона [1, с. 100].

В свою очередь, согласно п. 1.4. ст. 7 Федерального закона, обязанность экономических субъектов по документальному фиксированию полученных в процессе осуществления идентификации сведений распространяется только на относящиеся исключительно к подлежащим обязательному контролю операциям с денежными средствами или иным имуществом. Кроме того, в п. 2 ст. 7 Федерального закона установлен исчерпывающий перечень оснований для документального фиксирования информации об операциях (сделках) с денежными средствами или иным имуществом, возникающих вне зависимости не только от результатов процедуры идентификации, но и от проведения таковой.

Также, в соответствии с положениями п. 9 Требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом (за исключением кредитных организаций), утв. постановлением Правительства РФ от 30.06.2012 г. № 667 (далее – Требования), норма, обязывающая экономический субъект документально фиксировать сведения, определенные в п. 5.4 ст. 7 Федерального закона², полученные в процессе осуществления программы идентификации клиентов, их представителей, выгодоприобретателей и бенефициарных владельцев, установлена диспозитивно.

При этом приведенный в п. 26 Требований перечень подлежащих документальному фиксированию сведений (информации) не содержит таких, которые подлежат получению экономическим субъектом в процессе осуществления процедуры идентификации.

Кроме того, в соответствии с п. 2.8, 2.9 Положения «О требованиях к идентификации клиентов и выгодоприобретателей, в том числе

¹ В отношении физических лиц – фамилия, имя, а также отчество (если иное не вытекает из закона или национального обычая), гражданство, дата рождения, реквизиты документа, удостоверяющего личность, данные миграционной карты, документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства на пребывание (проживание) в Российской Федерации, адрес места жительства (регистрации) или места пребывания, идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии), и подтверждение достоверности этих сведений одним из предусмотренных Федеральным законом способов; в отношении юридических лиц – наименование, идентификационный номер налогоплательщика или код иностранной организации, государственный регистрационный номер, место государственной регистрации и адрес местонахождения.

² О документах, удостоверяющих личность, учредительных документах, документах о государственной регистрации юридического лица (индивидуального предпринимателя).

с учетом степени (уровня) риска совершения клиентом операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма», утв. приказом Федеральной службы по финансовому мониторингу от 17.02.2011 г. № 59 (далее – Положение), полученные в процессе идентификации сведения о клиенте, а также представителе клиента и (или) выгодоприобретателе подлежат обязательному документальному фиксированию посредством оформления анкеты рекомендованного Положением содержания строго в определенных случаях¹.

Из изложенного следует, что идентификация клиентов, их представителей, выгодоприобретателей, бенефициарных владельцев, документальное фиксирование сведений (информации) представляют собой последовательные, отчасти взаимосвязанные, но самостоятельные процедуры внутреннего контроля. При этом документальное фиксирование сведений (информации) представляет собой процедуру, не являющуюся прямым и неизбежным следствием процедуры идентификации.

В то время как процедура документального фиксирования является обязательной строго в определенных, указанных выше случаях, в соответствии с п. 1.1 ст. 7 Федерального закона идентификации в обязательном порядке подлежат все без исключения клиенты экономического субъекта, их представители и (или) выгодоприобретатели, а в соответствии с п. 1.3 Положения и такие, с которыми заключаются сделки (совершаются операции) разового характера (не предполагающие дальнейшего обслуживания, поскольку при их совершении обязательства сторон выполняются одновременно, например, покупка ювелирных изделий в розничной² сети), вне зависимости от их вида, характера и размера сделок (совершаемых операций).

В связи с изложенным необходимо подчеркнуть, что при совершении физическими лицами подавляющего большинства допускаемых действующих в настоящее время в Российской Федерации законодательством сделок (операций) с ювелирными и бытовыми изделиями из драго-

¹ Фамилия, имя и отчество (если иное не вытекает из закона или национального обычая), а также другие имеющиеся у организации сведения о клиенте, представителе клиента, выгодоприобретателе полностью совпадают с информацией, содержащейся в Перечне организаций и физических лиц, в отношении которых имеются сведения об их участии в экстремистской деятельности; в отношении клиента, представителя клиента, выгодоприобретателя или операции у экономического субъекта возникают подозрения в том, что они связаны с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или финансированием терроризма.

² В соответствии со ст. 2 Федерального закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ и п. 3 Национального стандарта РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения», утв. приказом Росстандарта от 28.08.2013 г. № 582-ст.

ценных металлов и драгоценных камней¹ (далее – ювелирные изделия) их идентификация и фиксирование полученных в процессе проведения данной процедуры сведений (информации), в контексте установленных Федеральным законом понятий, фактически осуществляются на практике, но не в порядке исполнения требований Федерального закона, а в соответствии с иными, перечисленными ниже нормативными правовыми актами [2, с. 8].

Так, при использовании физическими лицами ювелирных изделий в качестве залога при помещении их в ломбард, в соответствии с требованиями п. 5.2 ст. 7 Федерального закона от 19.07.2007 г. № 196-ФЗ «О ломбардах», залогодатель – заемщик должен быть идентифицирован², а соответствующие сведения в обязательном порядке подлежат документальному фиксированию в залоговом билете, экземпляр которого остается у залогодержателя.

В том случае, если физическое лицо передает экономическому субъекту ювелирные изделия с целью их продажи за вознаграждение на условиях договора комиссии, в соответствии с п. 9 Правил комиссионной торговли непродовольственными товарами, утв. постановлением Правительства РФ от 06.06.1998 г. № 569, физическое лицо (комитент) подлежит идентификации, а соответствующие данные³ в обязательном порядке подлежат документальному фиксированию посредством внесения в договор комиссии, квитанцию, накладную и другие виды документов, подписываемых экономическим субъектом (комиссионером) и физическим лицом (комитентом).

При отчуждении физическим лицом ювелирных изделий, в соответствии с требованиями п. 136 Правил скупки у граждан ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней и лома таких изделий, утв. постановлением Правительства РФ от 07.06.2001 г. № 444, идентификация физического лица является обязательной, а полученные сведения⁴ подлежат документальному фиксированию в квитанции, экземпляр которой остается у экономического субъекта – скупщика.

¹ В соответствии с Положением о порядке отнесения изделий, содержащих драгоценные металлы, к ювелирным, утв. приказом Роскомдрагмета от 30.10.1996 г. № 146, и отвечающих требованиям ОСТ 117-3-002-95 «Изделия ювелирные из драгоценных металлов. Общие технические условия».

² Фамилия, имя, а также отчество заемщика, если иное не вытекает из федерального закона или национального обычая, дата его рождения, гражданство (для лица, не являющегося гражданином Российской Федерации), данные паспорта или иного удостоверяющего личность в соответствии с законодательством Российской Федерации документа.

³ Паспортные данные или данные иного документа, удостоверяющего личность комитента.

⁴ Фамилия и инициалы сдатчика с указанием данных документа, удостоверяющего его личность.

Таким образом, при совершении рассмотренных сделок предусмотренные процедурой идентификации сведения (информация) фиксируются в формируемых в системе бухгалтерского учета первичных документах и могут быть транспонированы в документацию, состав и порядок ведения которой регламентируется Федеральным законом и изданными в его развитие нормативными правовыми актами.

Исключения составляют только сделки (операции) по приобретению физическими лицами ювелирных изделий у осуществляющих розничную и комиссионную¹ торговлю указанными ценностями (коды ОКВЭД 52.48.22 и 52.50.3²) экономических субъектов, обязанность которых по проведению идентификации названной категории покупателей, а равно их представителей и выгодоприобретателей, а также фиксации полученных в процессе проведения данной процедуры сведений (информации) установлена только Федеральным законом и изданными в его развитие нормативными правовыми документами, и только в определенных ими случаях³. При осуществлении данных видов деятельности ни проведение идентификации покупателей, ни фиксирование соответствующих сведений в каких-либо документах, в частности формируемых в системе бухгалтерского учета, не является обязательным и фактически не осуществляется.

Таким образом, целью изложенных в законопроекте № 647361-6 поправок в Федеральный закон можно считать ослабление административного давления на осуществляющих розничную торговлю ювелирными изделиями экономических субъектов посредством снятия с них обязанности проводить идентификацию покупателей указанных ценностей в случае, если сумма совершенных ими сделок (операций) ниже установленного порогового значения.

Тем не менее следует подчеркнуть, что в отсутствие у осуществляющих указанную деятельность экономических субъектов императивно установленной Федеральным законом, а равно иными нормативными правовыми актами, обязанности по документальному фиксированию сведений (информации) как о не подлежащих обязательному контролю сделках (операциях) с указанными ценностями, совершенных на сумму,

¹ В соответствии с п. 8. действовавшего до 28 августа 2013 г. Государственного стандарта РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения», утв. постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 г. № 242-ст, представлявшей собой частный случай розничной торговли.

² Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001, утв. постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. № 454-ст.

³ Данные сделки подлежат обязательному контролю (п. 1.4 ст. 7 Федерального закона) по иным основаниям (п. 2 ст. 7 Федерального закона), а равно при наличии подозрений в том, что они осуществляются в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма (п. 3 ст. 7 Федерального закона).

превышающую пороговое значение¹, так и об их покупателях, полученных в процессе осуществления процедуры их идентификации, лишает рассматриваемую законодательную инициативу смысла ввиду отсутствия практической возможности контроля над ее исполнением. Ретроспективно доказать факт длящегося нарушения экономическим субъектом требований Федерального закона, выражающегося в непроведении идентификации физических лиц, их представителей и выгодоприобретателей, приобретавших ювелирные изделия на сумму, превышающую установленное для них пороговое значение, и привлечь его к предусмотренной ст. 15.27 КоАП ответственности возможным не представляется.

Однако, поскольку свободная реализация ювелирных изделий, в соответствии с Перечнем, утв. Указом Президента РФ от 22.02.1992 г. № 179, запрещена, единичный факт указанного правонарушения может быть выявлен и в установленном порядке доказан при проверочной закупке рассматриваемых ценностей, проводимой в соответствии с положениями п. 3 ст. 8 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12.08.1995 г. № 144-ФЗ [3, с. 42].

Все изложенное дает основание полагать, что вводимые законопроектом № 647361-6 поправки (в существующей редакции) негативного влияния на сложившуюся к настоящему времени практику розничной и комиссионной торговли ювелирными изделиями оказать не способны.

Вопрос о более эффективном включении розничной и комиссионной торговли ювелирными изделиями в российскую систему противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма может быть положительно решен посредством возложения на осуществляющих указанную деятельность экономических субъектов обязанности по документальному фиксированию полученных в процессе идентификации покупателей названных ценностей сведений (информации), при условии если сумма сделок (операций) превышает установленное для них пороговое значение, а равно в случаях, определенных Федеральным законом.

Также имеет смысл обратить внимание на то, что в контексте установленного ст. 3 Федерального закона понятия объектом собственности бенефициарного владельца является не физическое лицо (на которое распространяются изложенные в законопроекте № 647361-6 поправки), а юридическое, которое, в силу невозможности использования ювелирных изделий для личного потребления, не может выступать их розничным покупателем.

¹ В данном случае – 15 000 р. либо эквивалентную сумму в иностранной валюте, а при использовании персонифицированного электронного средства платежа – 100 000 р. либо эквивалентную сумму в иностранной валюте.

В таком случае, в целях повышения эффективности законодательной инициативы и приведения ее в соответствие с фактическим положением вещей, в законопроекте № 647361-6 слова «...и бенефициарного владельца» предлагается исключить, а после слов «выгодоприобретателя» добавить слова «и фиксирование соответствующих сведений (информации)».

Библиографический список

1. Бокерия С. А., Новикова С. И. Международно-правовое сотрудничество в противодействии отмыванию преступно полученных доходов // Вестник Российского университета дружбы народов. Сер. «Юридические науки». 2002. Вып. 2.

2. Достов В. Л., Емелин А. В. Совершенствование законодательства о ПОД/ФТ в части упрощенной идентификации клиентов // Деньги и кредит. 2014. № 7.

3. Климов А. В. Практика прокурорского надзора в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем // Право и безопасность. 2014. № 1.

7. Проблемы и практика внедрения МСФО в различных странах

М. У. Бобоев

*Политехнический институт Таджикского технического университета
(Худжанд, Таджикистан)*

Опыт применения МСФО в Республике Таджикистан

Аннотация. Статья посвящена проблеме внедрения МСФО в Республике Таджикистан. Автор останавливается на этапах внедрения международных стандартов, указывает на положительные и отрицательные стороны использования МСФО в РТ.

Ключевые слова: МСФО; СИРА.

Глобализация бизнеса, интеграционные процессы, расширение международных отношений, развитие процесса инвестирования и кредитования, требование прозрачности финансовой информации обусловили необходимость разработки международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Внедрение МСФО в практику деятельности отечественных хозяйствующих субъектов знакомит бухгалтеров с новыми объектами учета, например, нематериальные активы, долговые и долевые ценные бумаги, природные ресурсы, инвестиционная собственность, отсроченные налоги и др. Благодаря применению МСФО бухгалтеры используют профессиональные суждения при формировании учетной политики. Профессиональное суждение дает возможность использовать право выбора методов оценки активов и обязательств, учитывая особенности каждого предприятия и отрасли.

Начало переходу системы бухгалтерского учета Республики Таджикистан (РТ) на МСФО положило постановление Правительства РТ от 04.11.2002 г. «О переходе на международные стандарты финансовой отчетности»¹. Данное постановление привело к значительным изменениям

¹ О Международных стандартах финансовой отчетности: постановление Правительства РТ от 04.11.2002 г. № 428.

в теории и практике бухгалтерского учета в РТ. Также в целях усиления процесса проведения реформы приняты дополнительные постановления Правительства по внедрению и реализации МСФО 2006 и 2010 гг.¹

В Таджикистане первыми стали применять МСФО в своей практике банковские учреждения. Коммерческие банки республики начиная с 1999 г. перешли на МСФО и составляют свою отчетность в соответствии с требованиями стандартов. Следует отметить, что именно переход на МСФО дал толчок к развитию банковского сектора и развитию международных связей банков с другими крупными банками мира.

К предпосылкам перехода на МСФО можно отнести: требование собственника; требование закона; основы совместной работы с зарубежными инвесторами; привлечение дешевых кредитов. Применение МСФО способствует увеличению числа совместных проектов [2, с. 119].

Возникает вопрос: какие выгоды получают отечественные компании от применения МСФО?

1. Информативность финансовых отчетов повышается.
2. Облегчается проведение анализа финансовых показателей.
3. Время составления финансовой отчетности сокращается.
4. Уменьшаются ошибки при заполнении финансовой отчетности по сравнению с предыдущим периодом.
5. Уровень знания и опыт бухгалтеров повышаются, они имеют возможность применять профессиональное суждение.
6. Повышается конкурентоспособность за счет подготовки прозрачной информации для различных групп пользователей.
7. Повышается эффективность управления бизнесом и уровень корпоративной культуры собственников.

От внедрения МСФО в основном получают выгоду крупные корпорации, которые имеют филиалы и представительства в других странах, компании, которые больше экспортируют в другие страны, банки, которые имеют финансово-кредитные отношения с банками других стран, компании, имеющие доступ к международным рынкам капитала, т.е. работающие с иностранными инвесторами.

В 2011 г. принят новый Закон РТ «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»², утверждены план счетов бухгалтерского учета и ме-

¹ О дополнительных мерах по реализации Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан: постановление Правительства РТ от 03.05.2010 г. № 231; О дополнительных мерах по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан: постановление Правительства РТ от 03.10.2006 г. № 465.

² О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон РТ от 25.03.2011 г. № 702. URL: <http://mmk.tj/ru/legislation/legislation-base/2011>.

тодические рекомендации по его применению¹, инструкции по заполнению форм финансовой отчетности. В новый закон о бухгалтерском учете введены следующие положения, отсутствовавшие в старом законе (1999 г.): субъекты публичного интереса, профессиональная организация бухгалтеров, аккредитация, профессиональный бухгалтер, сертификат профессионального бухгалтера, международные стандарты.

Согласно требованиям Закона РТ «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» субъекты публичного интереса обязаны вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО. На должность главного бухгалтера субъекта публичного интереса назначаются лица, имеющие сертификат профессионального бухгалтера.

Постановлением Правительства РТ от 02.05.2013 г. принята «Стратегия по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов аудита в Республике Таджикистан на 2013–2018 гг.»². Данная Стратегия является концептуальным документом, который определяет приоритеты развития бухгалтерского учета и аудита в РТ и устанавливает необходимые меры и действия для достижения данных приоритетов.

Начиная с 2012 г. проводится реформа системы бюджетного учета на основе МСФО в государственном секторе. В настоящее время Минфином РТ принят новый Единый план счетов для бюджетных организаций (в 2012 г.) и утверждены МСФО и технические руководства по применению стандартов в государственном секторе. Также идет разработка целого ряда комплекта нормативных актов по ведению учета в бюджетных организациях, проводится обучение бухгалтеров бюджетных организаций и работников системы казначейства.

В 2012 г. принят новый Налоговый кодекс РТ, в некоторых положениях НК учтены требования МСФО. Отсюда можно делать вывод, что идет процесс постепенного сближения положений налогового законодательства и МСФО. На наш взгляд, сближение положений НК и МСФО облегчает работу бухгалтеров по ведению учета и составлению финансовой и налоговой отчетности.

Следует отметить, что за последние 10 лет в Республике Таджикистан развивалась теория и практика бухгалтерского учета. На наш взгляд, это связано с развитием законодательной базы регулирования системы бухгалтерского учета, внедрением и применением МСФО. Особенно

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Методические указания по его применению: утв. распоряжением Минфина РТ от 27.05.2011 г. № 41.

² Стратегия по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов аудита в Республике Таджикистан на 2013–2018 гг.: утв. постановлением Правительства РТ от 02.05.2013 г. № 202. URL: <http://konun.tjweb.ru/R/105672.htm>.

с принятием нового модельного плана счетов, соответствующего международной практике, что способствовало отражению качественной информации о деятельности компании и обеспечению достоверности финансовой отчетности.

Хотелось бы отметить немаловажную роль бухгалтерских профессиональных сообществ в реформировании системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО. В Таджикистане начиная с 2002 г. активно ведут свою деятельность профессиональные ассоциации бухгалтеров и аудиторов. Среди этих организаций функционирует в основном Общественный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов РТ (ОИПБА РТ), хотя зарегистрированы и другие бухгалтерские ассоциации. ОИПБА участвует в разработке нормативных актов в области бухгалтерского учета и аудита, занимается проведением профессиональных курсов по обучению основам МСФО, финансовому и управленческому учету, налогам и праву, также организует ежегодно международные научно-практические конференции по проблемам развития бухгалтерского учета, анализа, финансового менеджмента и аудита. Этим он вносит значительный вклад в развитие отечественной системы бухгалтерского учета и аудита. Также ОИПБА активно проводит профессиональные курсы по программе СІРА (сертифицированный международный профессиональный бухгалтер).

Программа СІРА играет важнейшую роль в продвижении МСФО в Таджикистане. Начиная с 2002 г. обучением охвачена основная масса практикующих бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров, руководителей предприятий различных форм собственности. Обучение проводится по двум уровням: первый уровень САР и второй уровень СІРА. По первому уровню слушатели сдают 4 международных экзамена по дисциплинам: финансовый учет-1, управленческий учет-1, налоги и право. По второму уровню тоже 4 экзамена по дисциплинам: финансовый учет-2, управленческий учет-2, финансовый менеджмент и аудит. По состоянию на 1 января 2014 г. в Таджикистане получили сертификат СІРА 16 чел., а сертификат САР 336 чел.¹

В учебные программы вузов по обучению бакалавров и магистров по специальностям «Финансы и бухгалтерский учет» введены дисциплины «Финансовый учет-1», «Управленческий учет-1», «Налоги», «Финансовый учет-2», «Управленческий учет-2», «Финансовый менеджмент», «Аудит», «Международные стандарты финансовой отчетности», соответствующие программе СІРА.

Некоторые отечественные компании последнее время больше обращают внимание на обучение сотрудников по программе СІРА и предпочитают данную программу как повышение квалификации бухгалтеров

¹ По данным сайта: www.pipaart.tj

и менеджеров своих подразделений. К числу таких компаний можно отнести ОАО «Банк Эсхата» и ООО Микродепозитная организация «Имон Интернешнл», которые регулярно проводят профессиональные курсы. Специалисты этих компаний сдают международные экзамены и по результатам получают сертификат САР.

В отечественных компаниях начиная с 2005 г. внедряется российская программа «1С: Предприятие» для ведения финансового учета [1]. Применение 1С дает возможность своевременного отражения хозяйственных операций и составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

В Таджикистане проделана большая работа со стороны Минфина по разработке и принятии методических и практических материалов для перехода и применения МСФО. За период с 1999 г. по настоящее время Минфином РТ приняты и опубликованы ряд нормативных актов по бухгалтерскому учету и аудиту. В 2009 г. Методологическим (Консультативным) советом по бухгалтерскому учету Минфина РТ одобрены и утверждены 36 методических рекомендаций по применению МСФО (в 2 томах), также 37 МСФО опубликованы на русском языке (в 2 томах). Подготовлен Глоссарий терминов, используемых в МСФО, на таджикском языке.

На сайтах Минфина РТ и Национального банка Таджикистана размещены инструктивные материалы (положения, инструкции, методические указания) по бухгалтерскому учету, которые доступны каждому специалисту. Коммерческие банки публикуют свою аудированную финансовую отчетность, подготовленную по МСФО, в газетах и журналах, размещают на своих интернет-сайтах.

Начиная с 2011 г. нормативные акты по регулированию бухгалтерского учета принимаются и публикуются на таджикском и русском языках. В высших учебных заведениях разработаны и используются в учебном процессе учебно-методические пособия и учебники по финансовому и управленческому учету на таджикском языке.

В Таджикистане в 2004 г. принят новый план счетов бухгалтерского учета, который состоит из 6 разделов. Данный план счетов усовершенствован и принят в новой редакции в 2011 г. Начиная с 1 января 2005 г. идет процесс перехода (конверсии) на новый план счетов бухгалтерского учета. Переход на новый план счетов идет медленными темпами. Это связано, по нашему мнению, с существованием методологических вопросов в применении нового плана, непониманием сущности отдельных счетов со стороны специалистов, отсутствием методических и практических рекомендаций по применению плана счетов в разрезе отраслей и с рядом других причин.

Некоторые ученые и специалисты-практики процесс перехода на новый план счетов считают переходом на МСФО. Известно, что в МСФО нет плана счетов и нет документаций. В международных стандартах регламентируются вопросы признания, оценки и раскрытия информации объектов учета.

В формировании правильной и прозрачной информации играет важную роль план счетов бухгалтерского учета. От правильного выбора счета и правильного отражения операций зависит получение прозрачной информации в финансовой отчетности. Поэтому бухгалтерам-практикам предстоит при разработке рабочего плана счетов сделать правильный выбор соответствующих счетов, что будет способствовать формированию отчетности в формате МСФО.

Несмотря на большой объем проделанной работы в сфере бухгалтерского учета, переход на МСФО идет медленными темпами. На замедление данного процесса влияют различные объективные и субъективные факторы.

Координационным советом по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ по состоянию на 1 января 2010 г. подготовлена информация об опыте применения МСФО в государствах-участниках СНГ¹. В данном документе приведена информация об организации и проблемах применения МСФО. В частности, определены институциональные, организационно-правовые, финансовые, кадровые и методические проблемы. Применительно к Таджикистану определены следующие проблемы внедрения МСФО, что на наш взгляд, наиболее полно отражают положение дел в данной сфере:

- 1) уровень знаний и навыков применения МСФО, недостаток квалифицированных специалистов в области МСФО;
- 2) высокие затраты, связанные с переходом на МСФО (инвестиции в реформирование национальной системы бухгалтерского учета, затраты организаций на составление отчетности, необходимость изменения информационных систем организаций);
- 3) национальные и исторические традиции регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) отсутствие или недостаточность методических материалов по переходу к применению и применению МСФО, в том числе на национальном языке, а также с учетом отраслевых особенностей;
- 5) сложность определения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств;

¹ Информация об опыте применения МСФО в государствах-участниках СНГ / Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ. М., 2010. URL: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/Informatsiya_ob_opyte_primeneniya_Mezhdunarо.pdf.

б) слабость контроля качества отчетности, составляемой по МСФО.

В дополнение к вышеприведенным проблемам можно упомянуть следующие:

1) неостребованность финансовой отчетности со стороны руководителей компаний;

2) слабая развитость исследований среди отечественных ученых по развитию методологии системы бухгалтерского учета и отчетности;

3) отставание учебных программ по бухгалтерскому учету от требований современной науки и практики в большинстве вузов страны.

Среди вышеприведенных проблем внедрения МСФО одной из актуальных пока остается кадровая. Решение данной проблемы будет способствовать решению остальных проблем. В некоторых вузах республики преподавание дисциплин «Бухгалтерский учет и аудит» до сих пор не отвечает современным требованиям практики. Несовершенство учебных программ, недостаток высококвалифицированных преподавателей вузов и тренеров курсов повышения квалификации, отсутствие механизма внутреннего обучения бухгалтеров на предприятиях и в организациях оказывают негативное влияние на процесс внедрения МСФО. Вузы и бухгалтерские школы должны подходить более серьезно к подготовке бухгалтерских кадров, отвечающих современным требованиям. Внедрение МСФО в практику хозяйствующих субъектов больше зависит от молодых специалистов, знающих и понимающих МСФО.

Естественно, в условиях применения МСФО роль бухгалтеров повышается. В международных стандартах используется профессиональное суждение при формировании положений учетной политики предприятий по отдельным объектам учета, что требует постоянного повышения уровня образования бухгалтеров для понимания и правильной трактовки положений МСФО.

Минфином РТ приняты Методические рекомендации по переходу на МСФО¹ (но этот документ содержит в основном рекомендации по переходу на новый план счетов) и ряд методических рекомендаций по применению международных стандартов (изданы в 2 томах в 2009 г.). К сожалению, эти документы не содержат рекомендации, учитывающие отраслевые особенности при переходе на МСФО. Бухгалтеры предприятий различных отраслей остро нуждаются в таких практических рекомендациях. Часто проблемы возникают при применении положений МСФО, особенно при признании объекта основных средств, нематериальных активов и запасов, а также при выборе методов их оценки. При решении данных проблем бухгалтеры в основном полагаются на свои знания

¹ Методические рекомендации по переходу на ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО: утв. распоряжением Минфина РТ от 27.05.2004 г. № 68. Душанбе, 2004.

и опыт, а также обращаются к аудиторам и финансовым консультантам, что приводит к риску разного понимания положений МСФО. Другими словами, при этом повышается субъективизм при трактовке положений МСФО.

Применение и дальнейшее внедрение МСФО в РТ продолжается. Это способствует получению достоверной и прозрачной финансовой информации со стороны различных пользователей. Качественная финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, приводит к снижению бухгалтерских, аудиторских и налоговых рисков, является удобным инструментом для проведения финансового и управленческого анализа, а тем самым способствует эффективному принятию управленческих решений со стороны менеджеров разных уровней управления.

Библиографический список

1. Бобоев М. У. Управленческие аспекты учета в легкой промышленности. Душанбе: Ирфон, 2014.
2. Лабынцев Н. Т. Международная стандартизация бухгалтерского учета // Фундаментальные исследования. 2008. № 3. URL: www.rae.ru/fs/?section=content&op=show_article&article_id=2824.

И. Е. Власова, П. С. Гаевой

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Вопросы налогообложения и бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в условиях Евразийского экономического союза

Аннотация. Рассматриваются основные изменения в налогообложении участников внешнеэкономической деятельности в связи с вступлением в силу Договора о Евразийском экономическом союзе. Исследуются вопросы налогообложения и бухгалтерского учета договоров, в которых оговорено условие о цене в валюте или условных единицах.

Ключевые слова: договор; Евразийский экономический союз (ЕАЭС); Таможенный союз; экспорт; импорт; место реализации товаров; налогообложение; место реализации услуг; НДС; валюта; курсовая разница; условная единица.

Наступление нового 2015 г. ознаменовалось тем, что все страны Таможенного союза (Россия, Белоруссия и Казахстан) начали жизнь на новом экономическом пространстве – в Евразийском экономическом союзе.

1 января 2015 г. вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС).

Евразийский экономический союз – международная организация региональной экономической интеграции. В рамках Союза обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, а также

проводится скоординированная, согласованная или единая политика в определенных отраслях экономики (ст. 1 Договора о ЕАЭС)¹.

В рамках ЕАЭС существует Таможенный союз.

Таможенный союз ЕАЭС (ТС ЕАЭС) – форма торгово-экономической интеграции государств – членов Союза, которая предусматривает (ст. 2 Договора о ЕАЭС):

1) единую таможенную территорию, в пределах которой во взаимной торговле не применяются таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие);

2) меры нетарифного регулирования, специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры;

3) Единый таможенный тариф Евразийского экономического союза;

4) единые меры регулирования внешней торговли товарами с третьей стороной.

К членам ЕАЭС, кроме вышеперечисленных стран, присоединилась Армения, на очереди Кыргызская Республика и Таджикистан. Нужно отметить, что ЕАЭС является открытой организацией и в нее на добровольной основе может вступить любое государство. По расчетам аналитиков РБК население стран ЕАЭС составляет около 170 млн чел.²

В рамках Договора о ЕАЭС изменились некоторые правила налогообложения экспортеров и импортеров из государств – членов Союза, которые изложены в приложении 18 Договора. Рассмотрим наиболее актуальные, на наш взгляд, новации налогообложения.

Экспорт

1. Место реализации товаров определяется в соответствии с законодательством государств – членов Союза (государства-члены).

2. Транспортировка товара в 2015 г. В случае реализации товара налогоплательщиком одного государства-члена налогоплательщику другого, когда перевозка (транспортировка) товара начата за пределами ЕАЭС и завершена в этом другом государстве, местом реализации товара признается территория государства-члена, на которой товар помещается под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления (абз. 4 п. 3 приложения 18).

Пример 1. Российская организация заключила договор поставки товара с казахским предприятием. По условиям договора транспортировка товара осуществляется в Республику Казахстан не из РФ, а из Китая. Является ли в данном случае РФ местом реализации товара? В данном случае территория РФ не является местом реализации товара.

¹ Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014 г.) (ред. от 10.10.2014 г., с изм. от 23.12.2014 г.). URL: <http://www.consultant.ru>.

² Росбизнесконсалтинг. URL: www.rbc.ru.

3. Требования к документам, необходимым для подтверждения ставки НДС 0% при экспорте товаров с территории одного государства-члена на территорию другого налогоплательщиком того государства, с территории которого вывезены товары, в целом остались прежними (перечислены в п. 4 приложения 18).

Необходимые подтверждающие документы могут быть представлены в электронном виде в порядке, установленном нормативными правовыми актами налоговых органов государств-членов либо иными нормативными правовыми актами этих государств (ими же должен устанавливаться формат указанных документов).

4. Срок представления в налоговый орган подтверждающих документов не изменился – в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

При непредставлении этих документов в установленный срок суммы косвенных налогов подлежат уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки товаров, с правом на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС.

5. Определена дата пересчета валютной выручки для целей определения базы по НДС: стоимость товаров, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту по курсу национального (центрального) банка государства-члена на дату принятия товаров к учету (абз. 4 п. 14 приложения 18).

6. В случае возврата товара по причине ненадлежащих качества и (или) комплектации (п. 11 приложения 18) корректировка налоговой базы должна иметь место в том налоговом периоде, в котором участники договора (контракта) согласовали возврат экспортированных товаров (см. письмо ФНС России от 11.08.2014 г. № ГД-4-3/15780).

7. При экспорте товаров база по НДС при изменении ее в сторону увеличения (уменьшения) из-за увеличения (уменьшения) цены реализованных товаров корректируется в том налоговом (отчетном) периоде, в котором участники договора (контракта) изменили цену экспортированных товаров (абз. 1 п. 11 приложения 18).

Импорт

1. Согласно п. 6 ст. 72 Договора о ЕАЭС НДС не взимается при импорте на территорию государства-члена тех товаров, которые:

1) в соответствии с законодательством этого государства не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при ввозе на его территорию;

2) ввозятся на территорию государства физическими лицами не в целях осуществления предпринимательской деятельности;

3) импортируются на территорию одного государства-члена с территории другого государства-члена в связи с их передачей в пределах одно-

го юридического лица (законодательством государства-члена может быть установлено обязательство по уведомлению налоговых органов о ввозе (вывозе) таких товаров).

2. Порядок взимания НДС при импорте товаров в 2015 г. не имеет значительных изменений (разд. 3 приложения 18).

НДС взимается налоговым органом страны ЕАЭС, в которую ввозится товар.

Суммы НДС, подлежащие уплате по импортированным товарам, исчисляются по ставкам, установленным законодательством того государства, на территорию которого товары ввозятся, и уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем:

- 1) принятия на учет импортированных товаров;
- 2) срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга.

Налогоплательщик обязан представить в налоговый орган соответствующую налоговую декларацию.

3. Перечень документов, которые налогоплательщик должен представить в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией, определен п. 20 данного раздела.

Они могут быть представлены как в заверенных в установленном порядке копиях, так и в электронном виде. Порядок представления документов, так же как и их формат, должен быть предусмотрен нормативными правовыми актами налоговых органов государств-членов либо иными нормативными правовыми актами этих государств.

4. Уточнен порядок уплаты налога (п. 13.4 приложения 18) в случае, если налогоплательщик одного государства-члена приобретает товары, ранее импортированные на территорию данного государства комиссионером, поверенным или агентом (налогоплательщиком государства) по договору (контракту) комиссии, поручения или агентскому договору (контракту) с налогоплательщиком другого государства-члена, косвенные налоги по которым не были уплачены.

В этом случае уплата НДС будет осуществляться налогоплательщиком, который приобрел товары (собственником импортируемых товаров), либо комиссионером, поверенным или агентом, импортировавшими товары. В такой связи налоговое законодательство РФ не рассматривает посредников в качестве плательщиков «ввозного» НДС. Соответственно, уплата налога будет осуществляться собственником товара.

Пример 2. С территории Республики Беларусь на территорию РФ организацией был ввезен товар и размещен на складе российской организации-хранителя. НДС не был уплачен. Впоследствии белорусская организация заключила договор купли-продажи с российским покупателем, согласно условиям которого право собственности на товар переходит в момент его фактической передачи покупателю на складе хранителя.

По товарам, ранее ввезенным на территорию РФ с территории Республики Беларусь и размещенным на складах для хранения в целях дальнейшей реализации, НДС должен быть уплачен российской организацией, приобретающей такие товары на основании договора (контракта), заключенного после даты ввоза товаров с территории Республики Беларусь.

5. Если выставление счета-фактуры не предусмотрено законодательством государства-члена или товары приобретаются у налогоплательщика несоюзного государства, импортер предоставляет налоговому органу иной документ, выставленный продавцом и подтверждающий стоимость импортированных товаров (абз. 2 пп. 4 п. 20 приложения 18).

6. Если возврат импортированных товаров осуществлен по причине ненадлежащих качества и (или) комплектации в месяце принятия их на учет, то отражение в налоговой декларации операций по импорту этих товаров не производится.

Данная операция должна быть подтверждена соответствующими документами: согласованной участниками договора (контракта) претензией, а также документами, соответствующими дальнейшему совершению операций с такими товарами (актами приема-передачи товаров (при отсутствии транспортировки товара), транспортными (товаросопроводительными) документами (при транспортировке товара), актами уничтожения (могут быть представлены как в бумажном, так и в электронном виде) (п. 23 приложения 18).

В случае частичного возврата таких товаров указанные документы (либо их копии) должны быть представлены в налоговый орган одновременно с документами, предусмотренными п. 20 приложения 18.

7. При возврате импортированных товаров по истечении месяца, в котором товары были приняты на учет, налогоплательщик должен представить в налоговый орган:

- 1) уточненную (дополнительную) налоговую декларацию;
- 2) пакет подтверждающих документов, аналогичный пакету, необходимому при возврате товара в месяце принятия их на учет;
- 3) в случае частичного возврата товаров – уточненное (взамен ранее представленного) заявление о ввозе и уплате косвенных налогов;
- 4) в случае полного возврата товаров – информационное сообщение в налоговый орган о реквизитах ранее представленного заявления. Уточненное (взамен ранее представленного) заявление в таком случае не представляется.

8. При частичном или полном возврате товаров по причине ненадлежащих качества и (или) комплектации восстановление сумм НДС, ранее уплаченных при импорте этих товаров и принятых к вычету, производится в налоговом периоде, в котором произведен возврат товаров, ес-

ли иное не предусмотрено законодательством государства-члена (см. письмо от 20.08.2014 г. № 03-07-08/41606, от 22.10.2013 г. № 03-07-08/41606).

9. При увеличении стоимости импортированных товаров база для целей уплаты НДС должна увеличиться на разницу между измененной и предыдущей стоимостью импортированных товаров (п. 24 приложения 18).

Уплата НДС и представление налоговой декларации производится не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором изменилась цена.

Возникшая разница отражается в налоговой декларации, одновременно с которой в налоговый орган должны быть представлены:

1) заявление с указанием разницы между измененной и предыдущей стоимостью (на бумажном носителе (в четырех экземплярах) и в электронном виде либо в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика);

2) договор (контракт) или иной документ, предусмотренный участниками договора (контракта), с подтверждением увеличения цены товара, корректировочный счет-фактура (в случае его выставления).

10. В Договоре о ЕАЭС отражен порядок, касающийся лишь ситуации увеличения стоимости импортируемых товаров. Механизм корректировки налоговых обязательств импортера при уменьшении стоимости товаров документом не установлен.

Кроме вышеприведенных изменений налогообложения участников ВЭД в государствах-членах ЕАЭС российские компании, по мнению авторов статьи, могут заинтересовать некоторые новации налогового законодательства РФ. Мы имеем в виду налоговый учет так называемых «суммовых разниц». Дело в том, что с 1 января 2015 г. понятие «суммовые разницы» исключено из НК РФ и соответствующие суммы относятся к курсовым разницам (№ 81-ФЗ от 20.04.2014 г., изм. в ст. 250, 265, 271, 272, 273 НК РФ). В соответствии с изменениями суммовые разницы по сделкам, которые были заключены до 1 января 2015 г., учитываются в порядке, установленном до дня вступления в силу Федерального закона от 20.04.2014 г. № 81-ФЗ (ч. 3 ст. 3)¹.

Напомним, что суммовые разницы могли возникнуть в случае, если курс иностранной валюты (у.е.) различался на дату признания в целях налогообложения прибыли доходов (расходов) и дату фактического получения (выплаты) денежных средств².

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013 г.)

² Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте: положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006: утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. № 154н.

Соответствующие поступления и затраты необходимо отразить во внереализационных доходах или расходах (п. 1 ч. 2 ст. 250, п. 1 ст. 265 НК РФ).

Учет курсовых разниц по сделкам, заключенным с 1 января 2015 г., в бухгалтерском и налоговом учете осуществляется одинаково: курсовые разницы возникают при дооценке и уценке обязательств и требований, выраженных в у.е., в связи с изменением их курса к рублю.

В целях исчисления НДС законодатель применяет термин «разницы в сумме». Правила учета «разниц в сумме» заключаются в следующем:

1) налоговые вычеты не корректируются в случае, когда установленная в иностранной валюте (у.е.) стоимость товаров оплачена в рублях (абз. 5 п. 1 ст. 172 НК РФ);

2) разницы в сумме НДС, возникающие у покупателя при оплате, учитываются в составе внереализационных доходов или расходов на основании ст. 250 или ст. 265 НК РФ соответственно (абз. 5 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Правила бухгалтерского учета курсовых разниц установлены ПБУ 3/2006, в соответствии с которым активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному (курс ЦБ РФ) или согласованному сторонами курсу на дату совершения операции. Согласно п. 2 ст. 317 ГК РФ в денежном обязательстве можно предусмотреть, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (у.е.). При этом необходимо согласовать курс валюты (у.е.) по отношению к рублю и момент его определения. Если курс не согласован или не установлен законом, подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты (у.е.) на день платежа. Установление цены в валюте (у.е.) допустимо для договоров, сторонами которых являются предприниматели (договоров поставки, хранения, комиссии и агентирования).

Пример 3. Российская компания А продает товар другой российской компании Б за 1 180 дол. США, в том числе НДС 18% – 180 дол. Оплата по договору установлена в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. Кроме того, договором предусмотрен аванс 50% – 590 дол. В таблице представлены бухгалтерские записи компании-продавца.

Бухгалтерские записи компании-продавца А

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Поступил аванс, курс ЦБ РФ – 60 р. ($590 \times 60 = 35400$)	51	62	35 400
Начислен НДС с аванса 90 дол. ($90 \times 60 = 5400$)	62	68	5 400
Отгружен товар, признана выручка, курс ЦБ РФ – 58 р. ($590 \times 60 + 590 \times 58 = 35400 + 34220 = 69620$)	62	90	69 620
Принят к вычету НДС, исчисленный с аванса 90 дол. ($90 \times 60 = 5400$)	68	62	5 400

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Исчислен НДС с выручки – 180 дол. ($90 \times 60 + 90 \times 58 = 10620$)	90	68	10 620
Поступила оплата, курс ЦБ РФ – 64 р. ($590 \times 64 = 37760$)	51	62	37 760
Учтена курсовая разница ($64 - 58$) $\times 590 = 3540$	62	91	3 540

Таким образом, условие о цене в валюте или у.е. в договорах позволит компаниям в период современного кризиса и резких колебаний курса национальной валюты по отношению к иностранным валютам минимизировать риски получения убытков.

Д. А. Вырвич, Н. С. Мокина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Отражение в бухгалтерской отчетности страховщика информации о страховых резервах по российским и международным стандартам

Аннотация. Приведена сравнительная характеристика резервов, формируемых в учете страховщика в соответствии с российскими и международными стандартами. Обоснована необходимость введения дополнительных бухгалтерских регистров.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность; резерв страховщика; МСФО.

Согласно действующему законодательству страховые компании составляют и предоставляют бухгалтерскую отчетность, которая должна давать полное и достоверное представление об имущественном и финансовом состоянии компании за отчетный период. Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета, носит открытый характер и удовлетворяет интересы всех заинтересованных пользователей.

При составлении бухгалтерской отчетности страховые организации руководствуются типовыми формами, которые утверждены приказом Минфина РФ от 27.07.2012 г. № 109н «О бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков», а также «Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков».

Таким образом, в настоящий момент в состав годовой бухгалтерской отчетности страховых организаций входят:

- 1) Бухгалтерский баланс страховщика (форма № 1);
- 2) Отчет о финансовых результатах страховщика (форма № 2);
- 3) Отчет об изменениях капитала страховщика (форма № 3);
- 4) Отчет о движении денежных средств страховщика (форма № 4);

5) Пояснения к бухгалтерскому балансу страховщика и отчету о финансовых результатах страховщика.

В соответствии с законодательством страховщик самостоятельно определяет состав пояснений, если они оформляются в табличной форме. Он также может включать дополнительные показатели и пояснения, если первоначальной информации становится недостаточно для отражения действительного финансового положения компании¹.

Согласно Федеральному закону № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности» начиная с 1 мая 2013 г. страховщики обязаны сдавать отчетность в ФСФР (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования).

На сегодняшний день актуальным является вопрос о переводе бухгалтерской отчетности страховщика на международные стандарты финансового учета. Поскольку большинство крупных российских компаний составляют отчетность по МСФО, страховые компании не остаются в стороне. Необходимости составления отчетности по МСФО способствует также все более активное привлечение российскими страховыми организациями иностранных инвесторов.

Бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с МСФО, дает более прозрачную оценку инвестиционной привлекательности компании. Благодаря переходу на МСФО финансовое состояние компании можно будет оценить не только в целом, но и с точки зрения уровня страховых резервов, отношения резервов к подписанной и заработанной страховой премии, а также результатов по конкретным видам страхования.

Однако стоит отметить, что российские стандарты страхового учета во многом отличаются от международных стандартов. В первую очередь это касается расчета и учета страховых резервов, учета операций по перестрахованию, признания выручки, оценки активов и пассивов, раскрытия информации о компании, в том числе по страховым рискам. Как правило, это вызывает сложности при сравнении с показателями компаний из других стран, если не применять дополнительные корректировки.

Страховые резервы являются одной из основных составляющих для оценки финансового состояния страховой компании. При этом в процессе трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО состав и оценка страховых резервов вызывают не только трудности, но и наибольший интерес.

К страховым резервам относятся [1]:

¹ О бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков вместе с Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков: приказ Минфина России от 27.02.2012 г. № 109н.

1. Резерв незаработанной премии – это часть начисленной страховой премии по договору, который не завершился в отчетном периоде. Она предназначена для исполнения обязательств по обеспечению предстоящих выплат, которые могут возникнуть в следующих отчетных периодах.

2. Резервы убытков – резервы, которые страховая организация формирует для аккумулирования средств на предстоящие страховые выплаты в случае, когда она располагает информацией о том, что страховой случай уже произошел и страховые выплаты обязательно будут. Адекватность резервов убытков необходимо рассматривать в непосредственной зависимости от срока, на который заключается договор страхования.

В зависимости от юридической обоснованности заявки о наступившем страховом случае различают два вида резервов убытков:

а) резерв заявленных, но не урегулированных убытков. Он является оценкой не исполненных или исполненных не полностью на отчетную дату (конец отчетного периода) обязательств страховщика по осуществлению страховых выплат по страховым случаям, о факте наступления которых заявлено страховщику в отчетном или предшествующих отчетному периодах. Для его расчета учитывают сумму расходов (платежей) по оплате экспертных, консультационных или иных услуг, связанных с оценкой размера ущерба (снижения размера ущерба) по страховому случаю;

б) резерв произошедших, но не заявленных убытков. Он является оценкой обязательств страховщика по осуществлению страховых выплат по страховым случаям, о факте наступления которых не было заявлено страховщику в отчетном или предшествующих отчетному периодах, хотя они и произошли. Для его расчета также учитывают сумму расходов по урегулированию убытков, возникших в связи с такими страховыми случаями.

3. Резерв по страхованию жизни – совокупность видов личного страхования. Он формируется в отдельности по каждому виду страхования жизни для выполнения неисполненных или исполненных не до конца обязательств по предстоящим выплатам, предусмотренным условиями данного договора страхования.

4. Резерв предупредительных мероприятий. Он создается по добровольным видам страхования для финансирования мероприятий по предупреждению несчастных случаев, утраты или повреждения застрахованного имущества. Резерв предупредительных мероприятий формируется как определенная часть отчислений от страховой брутто-премии, поступившей в отчетном периоде по добровольным видам страхования.

Кроме вышеобозначенных обязательных страховых резервов страховщик имеет право создавать дополнительные страховые резервы.

Если страховая компания осуществляет несколько видов страхования, то по каждому виду формируются отдельно и резерв незаработанной премии, и резервы убытков, и резерв предупредительных мероприятий.

Резерв по страхованию жизни также формируется по видам личного страхования.

Суть ценообразования в страховом бизнесе заключается в установлении тарифов, достаточных для покрытия прогнозируемых на основе теории вероятности и опыта предшествующих периодов убытков. Поэтому чем больше срок, на который заключается договор страхования, тем труднее дать точный прогноз вероятности наступления страхового случая и, следовательно, определить размер рисков страховщика, рассчитать адекватные резервы.

Страховые резервы рассчитываются на отчетную дату, т.е. на конец отчетного периода.

В соответствии с действующими формами бухгалтерской отчетности страховые резервы отражаются:

1) в бухгалтерском балансе страховщика в составе обязательств страховой организации;

2) в отчете о финансовых результатах как показатели, характеризующие изменение резервов по их видам. Отдельной строкой при этом указывается изменение доли перестраховщиков в страховых резервах. Суммы восстановленных резервов предупредительных мероприятий отражаются в составе прочих доходов.

Бухгалтерская отчетность, составленная по РСБУ, как правило, в первую очередь ориентирована на интересы фискальных органов (налоговых органов, органов страхового надзора) и в меньшей мере учитывают интересы страхователей и инвесторов. Международные стандарты, наоборот, делают акцент на интересах потенциальных и существующих инвесторов. Именно поэтому достоверное актуальное отражение страховых резервов в отчетности дает полное и объективное представление о финансовой устойчивости компании, ее платежеспособности и текущей ликвидности.

По международным стандартам финансовой отчетности особо выделены положения, которые регулируют формирование страховых резервов. К ним относятся IFRS 4 «Договора страхования» и IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». IFRS 4 обязывает формировать страховые резервы, IAS 37 обосновывает необходимость тестирования достаточности страховых обязательств и, как следствие, формирования дополнительного резерва не истекшего риска.

К одной из основных целей МСФО относится предоставление исчерпывающей информации заинтересованным пользователям. В связи с этим, по мнению авторов, при ведении бухгалтерского учета по РСБУ необходимо ввести дополнительные формы отчетности, а также регистры учета. Так, в соответствии с приказом Минфина России от 27.07.2012 г. «О бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщика» в типовых формах, используемых страховщиком, отражается только общая информация по страховым резервам по страхованию жизни и по страхованию, иному, чем страхование жизни. При этом не раскрывается информация

по видам этих резервов, которые необходимы для составления финансовой отчетности по международным стандартам (см. рисунок).



Резервы страховщика, формируемые в соответствии с МСФО¹

В таблице представлены основные различия по составу и характеристике страховых резервов в отчетности, составленной по российским и международным стандартам.

Основные различия по отражению страховых резервов в бухгалтерской отчетности, составленной по РСБУ и МСФО

Вид резерва	РСБУ	МСФО
Резерв незаработанной премии	Вычисляется от базовой премии (брутто – за вычетом комиссионного вознаграждения и отчислений)	Вычисляется от брутто-премии, формируются аквизиционные расходы
Резерв заявленных, но не урегулированных убытков	Формируется из величин заявленных, но не урегулированных убытков по страховым событиям, сумм невозвращенных премий по расторгнутым договорам, увеличивается на расходы на урегулирование убытков	Формируется из величин заявленных, но не урегулированных убытков по страховым событиям
Резерв по страхованию жизни	Определяется как брутто-резерв (нетто-резерв, увеличенный на стоимость будущих издержек)	Определяется как нетто-резерв (актуарная современная стоимость будущих страховых выплат, уменьшенная на актуарную современную стоимость будущих нетто-премий)

Примечание. Составлено авторами по: [1].

Таким образом, при ведении бухгалтерского учета по российским стандартам для более достоверного отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности по перечисленным выше резервам страховщикам необходимо создать внутренние регистры и формы отчетности, так как имеющихся типовых форм недостаточно. Требования к содержанию внутренней отчетности должны быть сформированы ответственными лицами согласно управленческой и учетной политике компании.

¹ Составлено авторами по: [2].

С внедрением в страховой компании внутренних форм отчетности представится возможным отразить достоверную и полную информацию по страховым резервам не только в общем, но и по отдельным их видам. При этом страховая компания сможет объективно представить информацию об уровне своей платежеспособности и текущей ликвидности с точки зрения инвестиционной привлекательности.

Библиографический список

1. Бороненкова С. А., Буянова Т. И. Особенности бухгалтерского учета и экономического анализа в страховых организациях. Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2009.
2. Плахова Т. А. Учет страховых операций. М.: Финансовый университет, 2010.

О. А. Нужная, О. Р. Стадник

*Луцкий национальный технический университет
(Луцк, Украина)*

Оценка эффективности деятельности предприятий в Украине: бухгалтерский и налоговый аспекты

Аннотация. Рассматриваются вопросы оценки эффективности деятельности предприятия, в частности бухгалтерский и налоговый аспекты этой оценки. Рассмотрены требования и нормы положений (стандартов) учета, а также Налогового кодекса Украины, который с точки зрения налогового учета раскрывает содержание дохода, расходов, прибыли. Доказано, что неточности в учете возникают именно в признании доходов и расходов, поэтому для правильного измерения финансовых результатов необходимо, чтобы выручка и расходы были признаны в одном учетном периоде. Разработаны поправки в действующие положения (стандарты) бухгалтерского учета, внедрение которых в практику будет способствовать гармонизации бухгалтерского и налогового учета и, как следствие, приведет к более точной оценке эффективности деятельности предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; доход; налоговый учет; расход; финансовый результат; эффективность.

В наше время многие экономисты склонны видеть главную причину нынешней экономической нестабильности в Украине в непоследовательности проведения экономических реформ, частых изменениях экономического курса и состава правительства. Безусловно, такая точка зрения не лишена объективности, однако современная экономическая ситуация обусловлена в равной степени как макроэкономическими и политическими проблемами, так и многими микроэкономическими факторами. Так, не вызывает сомнения тот факт, что современное состояние производства в Украине в значительной степени является следствием низкой доходности и убыточности большинства отечественных предприятий.

Безусловно, основным экономическим фактором, который обобщает все результаты производственно-хозяйственной деятельности предприя-

тия и определяет ее эффективность, является финансовый результат предприятия.

Поскольку величина финансового результата определяет возможность дальнейшего развития предприятия (расширение производства, обновление его основных фондов, внедрение новых прогрессивных технологий и т.д.) и создает запас финансовой устойчивости, который позволяет предприятию оперативно реагировать на изменения в рыночной конъюнктуре, вопросы повышения эффективности деятельности предприятия приобретают особую актуальность в современный период рыночных реформ и экономических преобразований.

Исследованием данной темы занимались ученые Н. Е. Аванесова [1], Л. М. Ачкасова [2], В. П. Багров, М. А. Болух, С. Ф. Голов, В. О. Головкин [3], А. Г. Загородний, В. М. Иващенко, В. С. Лень [4], А. В. Лищенко [5], В. А. Мец, Е. А. Подгора, В. Я. Соколов, Г. В. Савицкая, М. Г. Чумаченко, Н. В. Чабанова [9], В. М. Ячменева [10] и др.

Ведущая роль в решении вопросов оптимизации результатов деятельности принадлежит бухгалтерскому учету, экономическому анализу и контролю, ведь возможность получения наибольшего экономического эффекта при наименьших затратах трудовых, материальных и финансовых ресурсов в значительной степени зависит от того, насколько оперативно и точно предприятие осуществляет учет, анализ и контроль собственных расходов и доходов. Грамотная организация бухгалтерского учета, анализа и контроля на предприятии позволит не только объективно и своевременно отражать затраты и доходы, вести оперативный контроль над выполнением плана и соблюдением смет расходов, но и выявлять резервы снижения себестоимости продукции, определять пути оптимизации доходов и расходов, позволит существенно улучшить финансовые результаты предприятия и повысить его конкурентоспособность.

Проблема эффективности – это вечная проблема, которая органически присущая любой общественно-экономической формации. С развитием товарного производства среди важных проблем экономики любого предприятия центральной всегда была и остается проблема сохранения его существования в долгосрочном периоде как самостоятельного субъекта хозяйствования. Достичь этого можно только при условии конкурентоспособного, эффективного производства, поэтому все предприятия без исключения пытаются повысить результативность деятельности, т.е. повысить ее эффективность [7].

Указанные проблемы, а также недостаточность и неоднозначность нормативного и методического обеспечения процесса определения результатов деятельности предприятий и вызванная этим сложность в учете обусловили актуальность изучения данного вопроса.

Основным экономическим фактором, который в значительной степени определяет эффективность предприятия, является финансовый результат, т.е. прибыль или убыток. При определении финансовых резуль-

татов достаточно весомыми являются доходы и расходы, ведь именно они раскрывают сущность прибыли (убытка). Поэтому важно рассмотреть требования и нормы Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности»¹, Положения (стандарта) бухгалтерского учета 15 «Доходы»², Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 «Расходы»³ и Налогового кодекса Украины⁴, который с точки зрения налогового учета раскрывает содержание дохода, расходов, прибыли.

Учетный процесс формирования финансовых результатов по своей сути, как мы уже убедились, сложный и длительный. Причем проблема возникает не в самом определении чистой прибыли (убытка), ведь с этой целью в учете предусмотрено последовательное сопоставление доходов и расходов. Неточности в учете возникают именно в признании доходов и расходов [6].

Для правильного измерения финансовых результатов необходимо, чтобы выручка и расходы были признаны в одном учетном периоде. Для определения периода, в котором признаются расходы, пользуются четырьмя терминами (см. таблицу), которые нужно четко различать, поскольку по толкованию они не являются тождественными.

По нашему мнению, целесообразно было бы в НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности»⁵ использовать наряду с термином «расходы» все указанные в таблице понятия, чтобы быстрее и качественнее определять период признания расходов. А это, в свою очередь, положительно повлияет на определение финансовых результатов деятельности.

В признании доходов от реализации продукции, в НП(С)БУ 1 также есть некоторые противоречия. Имеется в виду, что термины «реализация» и «выручки от реализации» отождествляются. Датой реализации и выручки от реализации товаров считается дата подписания приемо-сдаточных документов о выполненных работах и оказанных услугах. Итак, в действующем законодательстве операция по реализации продукции не связывается с фактом реальной оплаты ее стоимости, сроками оплаты.

¹ Общие требования к финансовой отчетности: национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 от 07.02.2013 г. № 73 (с изм. и и доп.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

² Доходы: положение (стандарт) бухгалтерского учета 15: утв. приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290 (с изм. и доп.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

³ Расходы: положение (стандарт) бухгалтерского учета 16: утв. приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318 (с изм. и доп.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

⁴ Налоговый кодекс Украины, действующее законодательство с изменениями и дополнениями по состоянию на 13.06.2014 г. Киев: Паливода А. В., 2014.

⁵ Общие требования к финансовой отчетности: национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 от 07.02.2013 г. № 73 (с изм. и доп.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

Характеристики понятий, облегчающие определение периода, в котором признаются расходы в бухгалтерском учете

Понятие	Трактовка понятия
Издержки	Цена суммы ресурсов фирмы, которые используются с определенной целью. Все расходы фирмы являются издержками, но не все издержки являются расходами [8]
Затраты	Означают уменьшение активов или увеличение обязательств, связанное с возникновением расходов. Затраты периода равны стоимости всех ресурсов, приобретенных в данном учетном периоде. Затраты текущего периода становятся расходами текущего периода, если они дают выручку от реализации в текущем периоде [9]
Расходы	Издержки, относящиеся к текущему учетному периоду. Расходами является стоимость активов, использованных для получения выручки от реализации в текущем периоде, т.е. перенесенная на реализованные работы, продукцию, услуги стоимость использованных ресурсов [5]
Выплаты	Платежи денежными средствами. Затраты, осуществляемые путем оплаты денежными средствами, являются выплатами, которые, как и любые платежи денежными средствами, возникают при оплате счетов, возвращении займов, выплате дивидендов и т.п. [8]

Мы считаем, что разделение этих понятий в НП(С)БУ 1 позволило бы точнее отражать доходы в учете.

Такие изменения в стандартах учета по отражению доходов и расходов положительно повлияют на отображение финансовых результатов операционной деятельности. Ведь прибыль определяется как разница между выручкой от реализации продукции и затратами на ее производство и сбыт. А совершенствование отображения хотя бы одного элемента безусловно положительно повлияет на точность отражения финансового результата.

2 декабря 2011 г. Верховная Рада Украины приняла Налоговый кодекс Украины, который вступил в силу с 01.01.2012 г.¹

Этот документ регулирует отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, в частности, определяет исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых в Украине, и порядок их администрирования, плательщиков налогов и сборов, их права и обязанности, компетенцию контролирующих органов, полномочия и обязанности их должностных лиц при осуществлении налогового контроля, а также ответственность за нарушение налогового законодательства.

Изменился подход к определению даты возникновения доходов и расходов. Согласно Налоговому кодексу Украины, датой начисления доходов и расходов является исключительно дата отгрузки продукции. То есть датой признания дохода является момент признания дохода в бухгалтерском учете.

¹ Налоговый кодекс Украины, действующее законодательство с изменениями и дополнениями по состоянию на 13.06.2014 г. Киев: Паливода А. В., 2014.

Чтобы быстрее и качественнее определять финансовые результаты, мы предлагаем внести следующие изменения в действующие положения (стандарты) бухгалтерского учета: использовать наряду с термином «расходы» термины «затраты», «выплаты»; отделить термины «реализация» и «выручка от реализации»; для анализа эффективности деятельности предприятия использовать бухгалтерскую прибыль.

Считаем, что внедрение в практику бухгалтерского учета в Украине предложенных нами изменений будет способствовать гармонизации бухгалтерского и налогового учета и, как следствие, приведет к более точной оценке эффективности деятельности предприятия.

Библиографический список

1. Аванесова Н. Е. Оценка эффективности функционирования предприятий розничной торговли с позиций ключевых заинтересованных сторон: дис. ... канд. экон. наук. Харьков, 2009.
2. Ачкасова Л. М. Оценка эффективности деятельности предприятия // Экономика транспортного комплекса. 2013. Вып. 22.
3. Головки В. О. Теоретико-методические основы определения сущности категории «эффективность деятельности предприятия» // Коммунальное хозяйство городов. 2011. № 98.
4. Лень В. С. Бухгалтерский учет в Украине: основы теории и практики: учеб. пособие. 3-е изд. Киев: ЦУЛ, 2008.
5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський финансовый учет: учеб. пособие. Киев: ЦУЛ, 2003.
6. Рыбченко М. В., Кисляк Р. В. Экономическая сущность понятий «затраты» и «доход» // Государство и регионы. Сер. «Экономика и предпринимательство». 2007. № 2.
7. Филиппова О. С. Сущностная характеристика эффективности деятельности предприятий жилищно-коммунального хозяйства // Экономика и управление. 2012. № 1.
8. Финансы предприятий: учебник / под ред. А. М. Поддериго. 4-е изд., доп. и перераб. Киев: КНЭУ, 2002.
9. Чабанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие. Киев: Академия, 2002.
10. Ячменева В. М., Высочина М. В., Сулима О. И. Эффективность управления деятельностью промышленного предприятия и диагностика угроз: монография. Симферополь: АРИАЛ, 2010.

П. В. Шалгунов, М. И. Речков

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Затраты на производство в российской и зарубежной практике: основные аспекты учета, сходства и отличия

Аннотация. В условиях интеграции российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности все большее внимание уделяется отдельным аспектам бухгалтерского учета. Одним из таких аспектов является учет затрат на производство. Авторами рассмотрены основные сходства и различия учета данного вида затрат, основные документы, регламентирующие учет затрат на производство.

Рассмотрена группировка затрат на производство как по частям, так и комплексно (в разрезе РСБУ и МСФО).

Ключевые слова: затраты на производство; учет; расход; затраты; себестоимость.

Одним из составных аспектов управленческого учета в международном сообществе является учет затрат на производство. Его основными функциями являются: планирование, управление, а также оценка деятельности компании с целью максимизации финансового эффекта. В этом его основное отличие от стандартов РСБУ, где он является одной из частей системы бухгалтерского финансового учета.

Исходя из характера, расходы текущего периода (согласно зарубежной практике) подразделяются на расходы (expenses) и убытки (losses). В отличие от РТП, расходы будущих периодов именуется затратами (costs) и активами (assets). Такое деление призвано разграничить суть этих понятий. Под термином «затраты» в международных стандартах финансовой отчетности понимается суммирование оттока финансовых активов предприятия с целью получения выгоды в последующие периоды.

Принимая во внимание вышесказанное, можно сделать вывод о том, что затраты являются неким переходным элементом между самим оттоком ресурса и отражением расхода периода. Они представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов. В отчетности же затраты включаются в активы организации до признания их убытками/расходами. Согласно МСФО расходы – это уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в снижении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, приводящем к уменьшению капитала [3]. В зарубежной практике предполагается, что группировка и распределение затрат на производство организованы так, чтобы была возможность оперативно осуществлять контроль над формированием прибыли в течение процесса производства и реализации продукции. В связи с этим издержки группируются по минимальному количеству статей. При этом основным аспектом такой группировки является разделение издержек по различным типам продукции. Чаще всего (как и в РСБУ) нераспределенные издержки относятся именно на прибыль организации. В статье калькуляции себестоимости продукции согласно МСФО включаются [4]:

- 1) заработная плата производственных рабочих;
- 2) сырье и материалы;
- 3) прочие (накладные) расходы.

Среди основных стандартов МСФО, регламентирующих элементы учета затрат, можно выделить IAS 2 «Запасы», IAS 19 «Вознаграждения работникам», IAS 16 «Основные средства» и пр. При этом следует отметить, что не существует единого стандарта по регламентированию затрат, так как для каждого элемента затрат создан свой уникальный стандарт.

Как пример можно привести некоторые стандарты, регламентирующие расходы: IAS 40 «Инвестиционное имущество», IFRS 9 «Финансовые инструменты». Это разные стандарты, хотя тесная связь между данными элементами отчетности неоспорима.

При рассмотрении такого элемента затрат, как затраты на амортизацию, необходимо помнить, что они учитываются как разница фактической стоимости объекта и его остаточной стоимости (согласно IAS 16).

Что касается такого элемента, как заработная плата, то согласно стандарту IAS 19 организация обязана отразить недисконтированную сумму краткосрочных выплат сотрудникам, если работник оказывает фирме услуги в отчетном периоде. Данная величина подлежит перечислению работнику в виде:

1) обязательства (расхода, подлежащего начислению) за вычетом ранее выплаченных сумм. В случае, когда выплаченная сумма больше недисконтированных выплат, организация обязана признать данное превышение как актив в той сумме, в какой это превышение приведет к уменьшению платежей в будущем или к возврату денег;

2) расхода, но без учета взносов, по требованиям или разрешениям стандартов IAS 2 и IAS 16 включаемых в себестоимость актива.

Сумма выплат, полученная сотрудником после того, как он завершит свою трудовую деятельность, должна быть определена как сумма всех страховых взносов, внесенных организацией (или по инициативе самого работника) в план выплат (вознаграждений) после окончания трудовой деятельности (или же перечисленных непосредственно страховщику). Также в величину таких вознаграждений включается доход, полученный от инвестиций, которые получены как взносы.

Что касается материальных затрат, то согласно IAS 2 в себестоимость запасов необходимо включать затраты на приобретение, переработку, прочие расходы (например, расходы на обеспечение местонахождения запасов на данный момент).

Помимо вышеуказанного, в IAS 2 содержатся нормы, которые регламентируют действия при учете затрат на производство и калькуляции себестоимости конечного продукта. В основном данные нормы направлены на регулирование правил, используемых при выборе методов калькуляции, которые оказывают значительное влияние на показатель прибыли в отчетном периоде. Помимо прочего, в данном стандарте приведены рекомендации:

1) по корректному распределению косвенных накладных расходов, возникающих в процессе производства;

2) по распределению услуг комплексных производств;

3) по тому, как подразделить затраты на капитализируемые и некапитализируемые.

Необходимо выделить некоторые особенности стандарта IAS 2 в отношении учета затрат на производство. Первой из них является применение метода полной себестоимости, т.е. включение в себестоимость и постоянных, и переменных затрат. Для целей бухгалтерской отчетности альтернативный метод директ-костинга запрещен (однако он часто применяется для управленческих целей). Нормативный метод учета затрат также применяется в бухгалтерском учете для оценки запасов материалов, готовой продукции и НЗП (в п. 14 стандарта IAS 2 регламентируется процедура отнесения затрат, понесенных сверх норм, к периодическим) [2].

Второй особенностью является выделение трех групп затрат, которые включаются в себестоимость, а именно [4]:

- 1) прямые переменные производственные затраты;
- 2) косвенные переменные производственные затраты;
- 3) косвенные постоянные производственные затраты.

По определению, даваемому в стандарте IAS 16, под себестоимостью понимается сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS).

Себестоимость основных средств как актива признается при соблюдении следующих условий:

- 1) есть вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом экономические выгоды;
- 2) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

После признания объекта в качестве основного средства амортизация на него начисляется аналогично российской методологии (автоматически в течение всего СПИ (срока полезного использования)). Если же в составной части актива содержится значительная часть стоимости самого объекта, то такая часть актива амортизируется отдельно от него.

В отчете о финансовых результатах затраты на амортизацию отражаются как расходы.

В отличие от РСБУ, в МСФО предусмотрены следующие методы начисления амортизации:

- 1) метод уменьшаемого остатка;
- 2) линейный метод;
- 3) метод единиц производства продукции.

Если сравнить между собой ПБУ 10/99 («Расходы организации») и МСФО, то можно увидеть, что методика раскрытия дополнительных сведений практически совпадает. Несмотря на такое сходство, в российском варианте указано, что для признания расхода в бухгалтерском учете

необходимо наличие договора и соблюдение соответствующих требований нормативной документации. В этом заключается главное отличие данного ПБУ от стандартов МСФО, где для того, чтобы признать расход, можно положиться только на мнение бухгалтера о том, что экономические выгоды предприятия уменьшились, невзирая на отсутствие документального подтверждения.

В результате наблюдаются значительные несоответствия Отчетов и финансовых результатов, сформированных по стандартам РСБУ и МСФО.

По требованиям Международных стандартов финансовой отчетности необходимо дать дополнительную информацию по отношению к структуре расходов и их характеру в Отчете о финансовых результатах (допускается также раскрытие такой информации в пояснениях к финансовой отчетности). Причиной этому является частая потребность в прогнозе будущих потоков денежных средств при использовании группировки, которая основывается на направленности затрат.

В МСФО предусмотрено дополнительное постатейное раскрытие информации о величине и основных характеристиках расходов при условии их существенности. Раскрытию подлежат данные о выбытии основных средств и инвестиций, урегулировании судебных споров, списании стоимости запасов до суммы возможной цены реализации или объектов основных средств до возмещаемой стоимости и о возврате подобных списаний.

В заключение приведем сравнительную характеристику учета расходов по МСФО и РСБУ.

Сравнительная характеристика учета расходов в соответствии с РСБУ и МСФО [1]

РСБУ	МСФО
Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота	Данное условие отсутствует
Сумма расхода может быть определена	Сумма расхода может быть надежно измерена
Имеется уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанное с уменьшением актива или увеличением обязательства
Расходы признаются по принципу начисления	Расходы признаются по принципу начисления
Расходы должны быть обязательно подтверждены документально	Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации.

Исходя из вышесказанного, интеграция РСБУ и МСФО в части учета затрат особенно актуальна, так как она способствует повышению эффективности системы информационного обеспечения управления предприятием.

Библиографический список

1. Зубарева О. А. Международный опыт учета затрат на производство // Бухгалтерский учет. 2014. № 10. URL: <http://www.buhgalt.ru>.
2. Каверина О. Д. МСФО 2 «Запасы». Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, 2012. URL: <http://www.ipppou.ru>.
3. Карагод В. С., Трофимова Л. Б. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Юрайт, 2013.
4. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие. М.: Ленанд, 2014.

Э. Т. Шодиев

*Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Узбекистан)*

Особенности составления финансовых отчетов в бюджетных организациях Республики Узбекистан

Аннотация. Раскрыты особенности составления финансовых отчетов в бюджетных организациях Республике Узбекистан.

Ключевые слова: финансовый отчет; бюджетная роспись; распорядитель; бюджетополучатель; бюджетное ассигнование; смета расходов; кассовый расход; фактический расход.

В условиях модернизации и повышения конкурентоспособности экономики день за днем растет роль бухгалтерского учета и отчетности во всех сферах экономики, в том числе системы бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных организациях [2].

Согласно приказу министра финансов Республики Узбекистан от 27.08.2011 г. № 57 «Правила составления, утверждения и представления периодических финансовых отчетов организациями, финансируемыми из Государственного бюджета Республики Узбекистан», составление, утверждение и представления периодических финансовых отчетов организациями, финансируемыми из Государственного бюджета Республики Узбекистан, осуществляется в соответствии с законами Республики Узбекистан «О бюджетной системе» и «О бухгалтерском учете».

Организации составляют и представляют месячные, квартальные и годовые финансовые отчеты об использовании бюджетных ассигнований и внебюджетных доходов. Годовые финансовые отчеты составляются по состоянию на 1 января следующего отчетного года. Квартальные финансовые отчеты составляются по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября отчетного года, месячные финансовые отчеты – по состоянию на первое число следующего отчетного месяца [1].

Организации составляют и сдают отчеты о выполнении планов по сети, штатам и контингентам по формам, утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан.

В состав годовых финансовых отчетов, сдаваемых организациями, входят [3]:

Баланс (форма № 1);

Отчет об исполнении сметы расходов (форма № 2);

Справка о дебиторской и кредиторской задолженностях;

Отчет о движении денежных средств по Фонду развития бюджетной организации;

Отчет о движении денежных средств по Фонду материального стимулирования и развития медицинских организаций;

Отчет о движении средств, поступивших от платно-контрактной формы обучения в образовательных учреждениях;

Отчет о движении прочих внебюджетных средств;

Отчет о финансовых результатах текущего года;

Отчет о движении нефинансовых активов.

Когда организация составляет финансовый отчет, он должен соблюдать следующие условия:

1) полнота отражения за отчетный период всех операций и результатов инвентаризации денежных средств, основных средств, материальных ценностей и расчетов;

2) тождество между данными аналитического учета и оборотами, а также остатками по счетам синтетического учета на первое число отчетного периода, а также между данными финансовых отчетов и данными синтетического и аналитического учета;

3) использование первичных документов, оформленных в установленном порядке, для соответствующих записей в финансовых отчетах.

Несоблюдение этих основных условий рассматривается как неправильное составление финансовых отчетов. Организации составляют сводные финансовые отчеты на основе проверенных ими финансовых отчетов подведомственных им организаций и финансовых отчетов по собственной смете расходов. Финансовые отчеты, как правило, составляются нарастающим итогом в тысячах сумов с одним десятичным знаком [5].

Если соблюдены все требования нормативно-правовых актов и показатели финансовых отчетов выходят с отрицательным остатком (имеют отрицательный остаток), в этом случае эти показатели в отчетах отражаются со знаком «минус».

Финансовые отчеты, представляемые подведомственной организацией в вышестоящую организацию по подчиненности, подписываются руководителем и главным бухгалтером подотчетной организации. В централизованной бухгалтерии финансовые отчеты подписываются руководителем организации, при которой она создана, и главным бухгалтером централизованной бухгалтерии. При этом соответствующие финансовые отчеты организаций, перешедших на казначейское исполнение Государ-

ственного бюджета, в частности, месячные отчеты об исполнении смет расходов (форма 1-ОХ), отчет об исполнении смет расходов (форма № 2) и отчеты по движению внебюджетных средств заверяются подразделениями казначейства в установленном порядке.

Финансовый орган по окончании бюджетного года, т.е. 31 декабря, приступает к составлению годового бухгалтерского отчета об исполнении бюджета. До составления отчета финансовым органом проводится ряд подготовительных мероприятий [6]:

1) инструктируются все бюджетные учреждения о порядке составления отчетов об исполнении смет расходов этих учреждений;

2) проверяется состояние расчетов по бюджетным ссудам и по взаимным расчетам между бюджетами, принимаются меры к окончанию этих расчетов в текущем бюджетном году;

3) списываются суммы невыясненных поступлений.

Списание на результаты исполнения бюджета задолженности по взаимным расчетам между бюджетами и бюджетным ссудам не допускается, если иное не установлено законодательством.

На результаты не списывается также задолженность к концу года Республиканскому бюджету по излишне зачисленным в местные бюджеты суммам отчислений от государственных налогов и доходов.

После этого финансовые органы определяют результаты исполнения бюджета. Под результатом исполнения бюджета понимаются все варианты кассовых доходов и расходов бюджета за текущий бюджетный год.

Сумма всех кассовых доходов бюджета состоит из поступлений за отчетный год независимо от источников, а также включает средства, полученные из других бюджетов.

Сумма всех кассовых расходов бюджета состоит из расходов бюджета, произведенных в отчетном году, независимо от их целевого направления, а также включает средства, переданные другим бюджетам.

По окончании бюджетного года перед составлением годового отчета бухгалтерией финансового органа проверяется достоверность данных всех балансовых счетов, состояние расчетов по бюджетным ссудам и взаимным расчетам между бюджетами. Взаимные расчеты с другими бюджетами и расчеты по полученным и выданным ссудам должны быть закончены до конца года, остатков на начало нового года по счетам расчетов не должно быть [4].

До заключения счетов текущего учета должны быть сделаны бухгалтерские записи:

а) на списание на счет 020 «Расходы бюджета» всех расходов бюджета на основании проверенных отчетов распорядителей ассигнований и банков;

б) на списание в кредит счета 040 «Доходы бюджета» остатков сумм невыясненных поступлений;

в) на списание со счета доходов в кредит счета 042 «Суммы, временно отнесенные на доходы местного бюджета» излишне перечисленных в местные бюджеты сумм отчислений от государственных налогов и доходов на конец года.

Для определения результатов исполнения бюджета применяется счет второго порядка 090 «Результаты исполнения бюджета». Результаты определяются путем списания в конце года в кредит счета 090 «Результаты исполнения бюджета» остатка по счету 040 «Доходы бюджета» и кредитовых оборотов по счетам: 071 «Средства, переданные и полученные из Республиканского бюджета», 072 «Средства, переданные и полученные из местных бюджетов», а в дебет счета 090 – остатка по счету 020 «Расходы бюджета» и дебетовых оборотов – по счетам 071 «Средства, переданные и полученные из Республиканского бюджета», 072 «Средства, переданные и полученные из местных бюджетов». Полученный кредитовый остаток по счету 090 «Результаты исполнения бюджета» будет являться результатом исполнения местного бюджета. После проведения всех записей составляется баланс.

В новом году по утверждению бюджета со счета 090 «Результаты исполнения бюджета» списывается сумма остатка на начало года, предусмотренная бюджетом на покрытие расходов отчетного года, при этом кредитруется счет 040 «Доходы бюджета». Обратная кассовая наличность, предусмотренная в утвержденном бюджете, и свободные остатки средств бюджета остаются на счете 090 «Результаты исполнения бюджета». В течение года бюджетная инспекция (отдел), работник инспекции по бюджету на основании учитываемых изменений по бюджету, вносимых в процессе исполнения, информирует бухгалтерию финансового органа. Бухгалтерия списывает эти суммы со счета 090 «Результаты исполнения бюджета» на кредит счета 040 «Доходы бюджета» в размерах, относящихся к данному кварталу.

Суммы, полученные из других бюджетов, а также суммы, переданные другим бюджетам в порядке перераспределения средств на начало года, отражаются на счете 090 «Результаты исполнения бюджета». При получении этих средств дебетуется счет 011 «Депозитный счет средств местного бюджета» и кредитруется счет 090 «Результаты исполнения бюджета», а при передаче этих средств дебетуется счет 090 «Результаты исполнения бюджета» и кредитруется счет 011 «Депозитный счет средств местного бюджета».

По окончании бюджетного года на этом счете отражаются суммы доходов и расходов, а также средства, переданные и полученные из других бюджетов.

Остаток на счете 090 «Результаты исполнения бюджета» может быть только кредитовым, так как государственный бюджет страны, как правило, исполняется с превышением доходов над расходами.

На заключительные операции составляются мемориальные ордера, датируемые 31 декабря. Заключительные операции не включаются в оборот за декабрь. Они записываются в книгу «Журнал-главная» и в книги аналитического учета после подсчета оборотов за декабрь и записи остатков на 1 января до заключительных оборотов. Затем определяется заключительный оборот и выводится новый остаток на 1 января после заключительных оборотов.

Датой представления финансовых отчетов для организаций считается дата фактического представления их по принадлежности. В случае совпадения срока, установленного для представления отчетов, с нерабочим днем, отчет представляется в последний рабочий день накануне нерабочего дня.

При непредставлении министерствами и ведомствами, управлениями (отделами) хокимиятов, другими получателями бюджетных средств отчетов в установленный срок Министерство финансов Республики Узбекистан и территориальные финансовые органы могут ограничивать, а в необходимых случаях приостанавливать финансирование (оплату) расходов из бюджета с письменным уведомлением об этом руководителей получателей бюджетных средств.

Руководители и главные бухгалтеры организаций несут ответственность за полноту, достоверность и своевременность представления финансовой отчетности.

Библиографический список

1. Остонакулов М. О. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. Ташкент: Янги аср авлоди, 2011.
2. Рябенская Т. Ю. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: практ. рекоменд. по составлению. М.: Юридический Дом, 2006.
3. Касьянова Г. Ю. Бюджетный учет: переход к новым правилам. М.: Информцентр XXI века, 2006.
4. Остонакулов М. Бухгалтерский учет в школах. Ташкент: ТГЭУ, 2007.
5. Вахобов А. В., Сирожиддинова З. Х. Государственный бюджет. Ташкент: ИҚТИСОД-МОЛИЯ, 2007.
6. Красноперова О. Бюджетный учет. М.: ГроссМедиа Ферлаг, 2008.

R. G. C. Damary, N. K. Pryadilina
Institute of Business and Management «INSAM»
(Geneva, Switzerland)
Ural State Forest Engineering University
(Yekaterinburg, Russia)

Issues for Russian Accounting Students seeking broader Opportunities

Abstract. Accounting is an excellent basis for developing a business career in corporations or entrepreneurship. It requires expanding to management accounting and corporate finance. However, still more is needed, notably an understanding of external forces acting on the business environment. In the paper attention is paid to macro-economics, financial markets, regulations and trends in management.

Keywords: financial accounting; financial markets; macro-economics; management.

In a previous paper [1, p. 201], the authors observed that the training of accountants in Russia was focused on financial accounting, with the result that the careers of most graduates in that field was turned towards historical record keeping and compliance, either as in-house accountants or as external auditors.

Accounting and auditing are clearly an essential part of the economy. They are however essentially service functions. If a graduate in accounting wishes to pursue a career in business leadership or decision-making, she or he needs a broader education. Financial accounting can serve as an excellent springboard to move into decision-making disciplines, notably management accounting and corporate finance.

That is still not enough to be a fully-rounded business leader or entrepreneur. The «extra» that is needed is an understanding of the environment in which business operates and its dynamics. There are at least four dimensions to be considered: macro-economics, regulation, financial markets and management. They all impact each other.

Macro-economics

Ever since the sub-prime crisis, which broke out in 2007, economic growth has slowed substantially. In 2015, and for many years to come, most the world, but especially the USA, Europe and Japan, are going through a process of «deleveraging» or debt reduction. After the build up of excessive debt by households, governments at many levels, and countries, the bubble which burst with banking failures in summer 2008, had led to various degrees of austerity, either imposed by governments and central bankers or self-imposed by households.

Any economy needs a balance of production and consumption; of course, they do not have to match perfectly in a free-trade world. Current account deficits can be offset by capital flows. Up to a point! The massive surplus of China and the deficits of USA have been at breaking point for years.

Into lacklustre economies central banks have jumped (well, not so much «jumped» for the ECB, as dragged in reluctantly) with «quantitative easing»

(QE). This is the purchase of government securities by central banks to inject money into economies without economic activity (or wealth creation) behind it. Many have called this «printing money». At the time of writing the USA is stopping new QE, while the BoE is continuing and the ECB starting. This has led to euro weakness against the dollar.

QE may well have avoided the onset of a depression, but it has led to only the weakest of recoveries.

Enter now another negative factor, demographics. Many babies were born in the aftermath of World War II – the so-called «baby-boomers». These people are now in or entering retirement, no longer contributing as much to either the production or the economy. The following generation (so-called «X») are fewer in number and spending power [2, p. 25].

These considerations lead to a rather clear conclusion: that economic growth will be slow for many years to come and that governments of the «Western» world will keep interest rates low.

The theme of macro-economics cannot, however, be left without considering the impact of lower prices for oil and gas – a matter of very direct impact on the Russian economy. Part of the fall reflects softening demand for energy, and part the arrival of new sources in form of fracking, especially in the USA. Yet fracking brings its own problems, notable for the environment and for corporate bonds. Many fracking companies have taken on large debts by issuing bonds predicated on a high price of oil and gas. Is this a bond bubble waiting to burst?

Financial Markets

The effect of the persistent low interest rates is that bonds no longer give an attractive rate of return. Within the bond market, this has led to narrow spreads for high-yield bonds – the reward is not longer concomitant with the risk. Within the financial markets as a whole, the result is a shift towards the stock markets. Whether this means that a new bubble is waiting to burst, only time will tell.

One result of low interest rates is that building up funds for pensions is ever more difficult, just when the proportion of retirees in the populations is growing so high – retiring baby boomers and increased longevity.

When the economy was buoyant it was relatively easy for individual investors to invest in their own portfolio of stocks. It is far more difficult and time consuming today. The traditional solution has been to invest in stocks via managed investment funds. A groundswell of criticism has however emerged about the overall performance of these funds versus the fees they charge. Many investors have therefore given preference to «ETFs» (Exchange Traded Funds) as an inexpensive way to invest in sectors and geographies, not with a view to beating an index, but only to matching it.

Regulations

Largely as a reaction to corporate scandals in the early 2000s, and then the bank problems following the sub-prime crisis, politicians have created new laws and institutions to impose greater control. One dimension of these is to impose heavy compliance on companies to the point of taking executives' time away from running the business to meeting the requirements of compliance. Hardly a country is exempt from this, although regulation is getting so tight in the USA, that some multi-national corporations are seeking other jurisdictions for their headquarters.

IFRS (International Financial Reporting Standards) differ from most regulations in that they have been developed over many years by the accounting and auditing profession itself. It therefore reflects consensus on presenting not just past financial performance but outlook for the future and impact on society as a whole. IFRS deserves the support of the entire accounting profession, but is not yet getting it in the USA.

The third major move in regulation is «Basel 3», the rules on capital adequacy for banks, developed by the central banks of most countries and now being made law by the banking authorities. Its chief impact is to increase the ratio of own capital to assets, which can be brought about by issuing new types of capital (not just shares, but also loan instruments convertible if the ratio falls too low). The impact is double: to reduce banks' lending capacity, and to put on the financial market many instruments which are more dangerous than they look [3, p. 15].

In addition, many banks must now cease trading for their own account.

Management

A major preoccupation of management today, it is «innovation». The concept embraces technology, methods of marketing, production and relations with the outside world (which is the main topic of this paper). By definition innovation brings economic advantage, thus putting it at a certain distance from creativity and invention, which may be considered precursors of innovation.

Innovation involves change, and it thus implies that management today has to encompass change management. That starts with an assumption that common response to change is to resist it!

Successful change, especially that to facilitate innovation, requires a more open style of management than the traditional hierarchical «top-down» approach. Now the key concepts are listening, more freedom of expression, tolerance of ideas including failure. The flow of ideas needs to be both up and down. The management of such a flow itself demands leadership, with all it implies about vision and forward movement [4, p. 25].

All these topics are considered in the relatively new discipline of organisational culture and its links to national culture. Such dimensions as «power-

distance» and «acceptance of uncertainty» are key to a culture that encourages or discourages innovation.

Finally, in this all-too-brief review of management trends must be mentioned services. In a world where products tend to commoditise (be indistinguishable from one supplier to another), the level of service at the interface with customers is a key factor of competition. And not only at the interface with customers – throughout an organisation every person is meant to think in terms of service.

To achieve this state of affairs, coworkers at all levels need a degree of trust so that they are empowered with a degree of manoeuvre and decision-making of their own. In turn that means delegation matched by just the right level of supervision.

A Final Thought

If all economies, including Russia's are partaking of the globalisation process, there can be little excuse for not seeking a level of understanding of world events. The authors therefore urge students and young graduates to follow not only government-sanctioned media, but the free press and foreign media. We allow ourselves once again to remind student that the key to the world is the English language [5, p. 74].

Bibliography

1. Damary R. G. C., Pryadinlina N. K. Overview of problems of education of young financiers (russian and foreign experience), Euro-Asian conference hosted by the Ural State Economics University. 2014.
2. Dent H. The demographic Cliff, Delray Beach: Harry Dent Publications, 2014.
3. Costa D. The Portable Private Banker, Zurich: Robert Kennedy College, 2013.
4. Damary R. G. C & Ivaldi B. P. The privatisation of vocational education and training // conference on Technical Universities: Integration with European and World Education Systems, organized by Kalashnikov Izhevsk State Technical University, 2014.
5. Damary R. G. C., Pryadilina N. K. The role of on-line education: a practical view. Modern technologies of vocational education: problems and prospects // materials scientific-method., conference with international participation. 2014.

Содержание

1. Проблемы организации управленческого учета

Бороненкова С. А., Морозов Н. А. Понятие и классификация рисков в принятии управленческих решений.....	3
Валеев Р. М., Нечеухина Н. С. Управленческий учет на предприятии общественного питания (на примере ресторана «Особняк»).....	8
Зернов Р. Ю., Нечеухина Н. С. Проблемы организации управленческого учета.....	14
Мокина Л. С., Ларионова О. В. Сущность постоянных и переменных затрат: проблемы разделения и пути решения.....	19
Нечеухина Н. С. Антикризисные аспекты совершенствования управленческого учета.....	26
Новикова А. А. Особенности управленческого аспекта формирования заработной платы на предприятии.....	31
Темиров Ф. Т., Суюнов Ё. Б. Влияние методов расчета себестоимости на ценообразование продукции предприятий-монополистов.....	36
Эшонкулов Л. А. Особенности организации стратегического управленческого учета на предприятиях, перерабатывающих лодовощную продукцию.....	41

2. Методология учетно-аналитических исследований

Горохова Д. Г. Исторические аспекты формирования бухгалтерских оценок.....	46
Матвеева В. С., Банщикова А. С. Рынок труда, производительность и заработная плата: тенденции развития, пути повышения.....	52
Попов А. Ю. Концепции бухгалтерского и налогового учета приобретения земельных участков и прав на них.....	57
Устьянцева М. Н. Аналитические исследования в управлении дебиторской и кредиторской задолженностью в государственных учреждениях.....	63

3. Информационное обеспечение системы управления организацией (учет, анализ, аудит и налогообложение)

Гусева Н. М., Надольская Н. А. Формирование бухгалтерских регистров в компьютерной программе для учета финансовых результатов в ООО «Техносервис-К».....	69
---	----

Дементьева Е. А. Автоматизированные системы ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.....	75
Холбеков Р. О. Факторы, влияющие на формирование учетной политики.....	82
Шитова Т. Ф. Информационное обеспечение системы управления организацией.....	88

4. Бизнес-планирование и бюджетирование в современной экономике

Молодецкая С. Ф. Инструменты бизнес-планирования коммерческой деятельности.....	95
Шешукова Т. Г. Система бюджетирования в контроллинге предприятия.....	101

5. Экономический анализ в управлении предприятием (финансовый анализ, управленческий анализ, инвестиционный анализ, инновационный анализ)

Гончарова В. А., Надольская Н. А. Развитие программ анализа финансовых результатов в российской практике.....	107
Ташкенбаева З. У. Использование метода SWOT-анализ для повышения эффективности и определения стратегического прогноза в сфере туризма.....	113

6. Современные вопросы налогового учета и налогообложения

Маковский С. В. О возможных последствиях практической реализации законопроекта № 647361-6 в части увеличения пороговой суммы операций с ювелирными изделиями, осуществляемых без идентификации клиента.....	119
---	-----

7. Проблемы и практика внедрения МСФО в различных странах

Бобоев М. У. Опыт применения МСФО в Республике Таджикистан.....	126
Власова И. Е., Гаевой П. С. Вопросы налогообложения и бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в условиях Евразийского экономического союза.....	133
Вырвич Д. А., Мокина Н. С. Отражение в бухгалтерской отчетности страховщика информации о страховых резервах по российским и международным стандартам.....	140
Нужная О. А., Стадник О. Р. Оценка эффективности деятельности предприятий в Украине: бухгалтерский и налоговый аспекты.....	145
Шалгунов П. В., Речков М. И. Затраты на производство в российской и зарубежной практике: основные аспекты учета, сходства и отличия.....	149
Шодиев Э. Т. Особенности составления финансовых отчетов в бюджетных организациях Республики Узбекистан.....	154
Damary R. G. C., Pryadilina N. K. Issues for Russian Accounting Students seeking broader Opportunities.....	159

Научное издание

**ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,
АНАЛИЗА, АУДИТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В УСЛОВИЯХ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

Сборник статей

VI Международной научно-практической конференции

(Екатеринбург, 24 апреля 2015 г.)

Корректоры *М. В. Баусова, Л. В. Матвеева*

Компьютерная верстка *М. В. Брагиной*

Поз. 44. Подписано в печать 15.04.2015.

Формат 60 × 84/16. Гарнитура Таймс. Бумага офсетная. Печать плоская.

Уч.-изд. л. 8,61. Усл. печ. л. 9,59. Тираж 14 экз. Заказ 259.

Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета
в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета



УРАЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
УрГЭУ–СИНХ