

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Компания PwC (ПрайсвотерхаусКуперс)
Ташкентский государственный экономический университет
(Республика Узбекистан)
Уральский государственный экономический университет



Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития

Материалы
X Международной научно-практической конференции
(Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.)

Екатеринбург
2019

УДК 657.1
ББК 65.052.2
Б 94

Ответственные за выпуск:

доктор экономических наук, доцент
Н. С. Нечеухина

кандидат экономических наук, доцент
Т. И. Буянова

Б 94 Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития [Текст] : материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.) / [отв. за вып.: Н.С. Нечеухина, Т.И. Буянова] ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : [Изд-во УрГЭУ], 2019. – 147 с.

Рассмотрен широкий круг вопросов ведения бухгалтерского (финансового) и управленческого учета на предприятиях различных отраслей экономики – от проблем составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, проведения внутреннего и внешнего контроля качества отчетной финансовой информации, анализа показателей в целях повышения эффективности деятельности, внедрения в практику российского учета Международных стандартов финансовой отчетности до определения перспектив развития бухгалтерского учета в России и странах ближнего зарубежья.

Для студентов, магистрантов, аспирантов и преподавателей вузов.

УДК 657.1
ББК 65.052.2

© Авторы, указанные в содержании, 2019
© Уральский государственный
экономический университет, 2019

А. А. Абеда

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Информационно-бухгалтерское обеспечение анализа и прогнозирования финансового состояния предприятия нефтедобычи

Рассмотрено информационно-бухгалтерское обеспечение анализа и прогнозирования финансового состояния предприятия нефтедобычи, с помощью которого выполняются аналитические и прогностические расчеты. Представлены требования к ведению отчетности. Раскрыты возможности использования отчетной информации для оценки финансового состояния предприятий нефтедобычи; изложена методика анализа их финансового состояния с помощью трех аналитических блоков.

Ключевые слова: финансовое состояние; бухгалтерский баланс; финансовая отчетность; финансовый анализ; методика анализа; анализ активов и пассивов.

Для информационного обеспечения анализа и прогнозирования финансового состояния предприятия необходимы исходные данные, которые позволят выполнить аналитические и прогностические расчеты и оценку имущественного положения, финансовой устойчивости, деловой активности, рентабельности, платежеспособности. Также важно, чтобы данные отражали отраслевые особенности предприятий нефтедобычи. Поэтому информационной базой для анализа финансового состояния предприятия служит бухгалтерская отчетность, так как именно в ней сконцентрированы все необходимые показатели для оценки финансового состояния за отчетный период, которая позволит, во-первых, проанализировать текущее финансовое состояние, и, во-вторых, сделать необходимые прогнозы. Финансовая отчетность включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах [2].

Бухгалтерский баланс – главная составляющая финансовой отчетности. Именно он содержит данные об активах и пассивах организации, то есть об обязательствах, собственном и заемном капитале. По балансу наглядно можно увидеть имущественное и финансовое положение на определенный период времени.

Актив отражает все имущество, принадлежащее предприятию, дебиторскую задолженность, денежные средства, финансовые вложения.

Пассивы – источники формирования активов, собственные средства, заемные средства, кредиторская задолженность, внешние обязательства.

Значение баланса как основной формы для финансового анализа предприятий нефтедобычи очень важно. В бухгалтерском балансе в денежном выражении находят отражение средств предприятия в двух разрезах: по видам и по источникам формирования. Это позволяет определить, на какие цели израсходованы ресурсы организации и определить источники их формирования [1; 3; 6].

Стоит отметить, что финансовая отчетность крупных нефтяных компаний подлежит аудиторскому заключению, которое подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна соответствовать требованиям:

1. *Достоверность.* Отчетность должна давать достоверную информацию о реальном финансовом положении компании, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении. Для обеспечения достоверности информации необходимо проводить инвентаризацию имущества и обязательств

2. *Полезность.* Для выполнения этого требования информация должна быть уместна, надежна, своевременна, сравнима.

Информация уместна, если с помощью нее можно оценить события, прошлые, настоящие и будущие, то есть с помощью нее возможно принимать решения. Информация считается надежной, если не содержит существенных ошибок, поэтому она должна объективно и верно отражать факты хозяйственной жизни.

Сравнимость оценивается тем, что информацию можно проанализировать во времени, то есть сравнить с предыдущими периодами времени для определения тенденции в финансовом положении, а также возможность сравнения с другими организациями.

Информация является своевременной, если способна вовремя удовлетворить запросы пользователей для принятия решений.

3. *Полнота.* Полным является наличие всех видов отчетов, указанных выше, необходимых для полного отражения информации.

4. *Существенность.* Бухгалтерская отчетность включает в себя существенные показатели. Существенность определяется тем, что без его раскрытия невозможно полное и достоверное понимание экономической информации и невозможно принятие экономических решений.

5. *Нейтральность.* Бухгалтерская отчетность должна быть обеспечена нейтральной информацией, то есть исключено одностороннее управление одной группы пользователей в ущерб другим

6. *Последовательность.* Организация должна придерживаться последовательности форм отчетов, последовательно от одного отчета к другому.

При соблюдении этих условий бухгалтерская отчетность представляет собой инструмент для аналитических возможностей.

Итак, по данным бухгалтерского баланса можно проанализировать:

1) состав, структуру и динамику активов и источников их формирования;

2) оценить ликвидность баланса путем сопоставления отдельных показателей активов и пассивов;

3) оценить финансовую устойчивость путем сопоставления заемного и собственного капитала;

4) оценить вероятность банкротства.

Данные отчета о финансовых результатах позволяют проанализировать:

а) финансовые результаты;

б) показатели рентабельности;

в) показатели деловой активности;

г) выявить влияние факторов на показатели прибыли (прибыли от продаж, прибыли до налогообложения, чистой прибыли).

Отчет об изменениях капитала позволяет:

1) проанализировать основные составляющие собственного капитала в динамике (уставный, добавочный, резервный, добавочный, нераспределенная прибыль);

2) оценить изменение резервов;

3) оценить чистые активы и средства, полученные из бюджетных и внебюджетных фондов, направленных на финансирование расходов по обычным видам деятельности и вложений во внеоборотные активы [4].

Отчет о движении денежных средств позволяет оценить денежные потоки в разрезе обычной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Пояснения к бухгалтерскому балансу позволяют проанализировать:

а) изменения величины амортизируемого имущества (основные средства, нематериальные активы);

б) вложения в материальные ценности;

в) другие финансовые вложения;

г) дебиторскую и кредиторскую задолженность;

д) структуру и динамика расходов по обычным видам деятельности;

е) расходы на НИОКР и освоение природных ресурсов;

ж) выданные и полученные средства обеспечения, средства целевого финансирования и бюджетные кредиты.

Для анализа финансовой отчетности используется совокупность методов, в совокупности образующих методику [4]. Методика анализа – это

система правил и требований, гарантирующих эффективное приложение метода.

С учетом отраслевых особенностей методика анализа финансового состояния предприятий нефтедобычи состоит из нескольких блоков [5].

1-й блок – анализ активов и пассивов:

а) анализ состава имущества. Анализируются внеоборотные активы по данным первого раздела бухгалтерского баланса.

Для анализа степени износа основных средств привлекаются пояснения к бухгалтерскому балансу (раздел 2 «Основные средства»).

Для анализа фондоотдачи также будет использоваться данная форма отчетности.

Для анализа оборотных активов используется информация второго раздела бухгалтерского баланса;

б) анализ источников формирования имущества проводят по данным пассива баланса. Результаты анализа позволяют оценить динамику и структуру источников и финансовую независимость предприятия.

2-й блок – анализ самофинансирования:

а) анализ ликвидности и платежеспособности. Для анализа ликвидности используются данные актива и пассива бухгалтерского баланса. Для анализа платежеспособности также потребуются информация отчета о движении денежных средств;

б) анализ финансовой устойчивости. Данные бухгалтерского баланса (Форма 1);

3-й блок – оценка деловой активности предприятия. Здесь сфокусированы важные для предприятий нефтедобычи показатели оборачиваемости и рентабельности, поэтому понадобятся данные баланса и отчета о финансовых результатах.

Таким образом, анализ результатов финансовой отчетности нефтяных компаний дает внешним пользователям очень важную информацию: об объемах текущей добычи нефти, а также реализации в страны СНГ и дальнего зарубежья; о денежных потоках от различных операций; о финансовых вложениях и их эффективности (экономическая выгода); о степени износа основных средств; о рисках финансово-хозяйственной деятельности.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянис А. В.* Анализ бухгалтерской финансовой отчетности. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.

2. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.

3. *Маслова Л. И., Ларионова О. В., Перминова И. М.* Экономический анализ : учеб. пособие и практикум. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018.

4. *Надольская Н. А., Матвеева В. С.* К вопросу о выборе методов оценки финансовой устойчивости в практической деятельности предприятия // Современные проблемы инновационного развития науки : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Волгоград, 23 июня 2017 г.) : в 3 ч. / отв. ред. А. А. Сукиасян. Уфа: Омега Сайнс, 2017. Ч. 1. С. 134–136.

5. *Цурюпа Е. О.* Особенности аудита консолидированной финансовой отчетности нефтяных компаний // NOVAINFO. Экономические науки. 2016. № 50/2. URL : <https://novainfo.ru/article/7653>.

6. *Штойко Я. А.* Финансовая отчетность как информационная база финансового анализа организации // Научный форум. URL : <https://nauchforum.ru/studconf/social/xl/15142>.

Е. А. Алексеюк, И. Н. Аверина

*Брестский государственный технический университет
(Брест, Республика Беларусь)*

Организация интернет-торговли в Республике Беларусь и оценка возможных затрат

В статье раскрыты теоретические и нормативные основы регулирования интернет-торговли в Республике Беларусь, показано их влияние на организацию бизнеса, приведен обзор различных вариантов организации торговли через интернет-магазин. Рассмотрена специфика отражения в учете всех сопутствующих затрат; выполнен сравнительный анализ разных вариантов использования интернет-ресурсов коммерческой деятельности.

Ключевые слова: интернет-торговля; интернет-магазин; затраты; бухгалтерский учет.

В условиях становления и развития рыночных отношений в Республике Беларусь неизмеримо возрастает значимость эффективного управления экономикой и, прежде всего, бухгалтерского и управленческого учета. Правильно организованный учет и связанный с ним контроль являются важнейшими функциями управления субъектов потребительского рынка, факторами успешного экономического и социального их развития, повышения эффективности использования активов предприятия, собственного и заемного капитала, достижение наилучших результатов при наименьших затратах труда и средств [3].

С развитием мировой информационной сети Интернет торговые-экономические отношения выходят на новый технологический уровень. Под воздействием современных информационно-технических процессов формируется цифровая экономика [2; 4].

Массовое использование интернет-технологий привело к появлению такого экономического феномена, как «электронная коммерция», который включает все финансовые и торговые бизнес-процессы, осуществляемые при помощи компьютерных сетей и цифровых коммуникаций.

Сегодня электронная коммерция является основой сетевой экономики, включающей электронную торговлю (e-trade), электронный маркетинг (e-marketing), электронные деньги (e-cash), электронный банкинг (e-banking) и др. [1].

Целью работы является изучение форм организации интернет-торговли, исследование вариантов отражения затрат на создание интернет-магазина в бухгалтерском учете и их сравнительная оценка.

В нормативно-правовых актах Республики Беларусь, в экономической и технической литературе, отсутствуют четко определенные критерии классификации ресурсов интернет-торговли.

Однако на основании изученных литературных и интернет-источников, способы ведения интернет-торговли могут быть классифицированы по некоторым общим признакам:

а) в зависимости от направления продаж: схема B2B, B2C, B2G и C2C;

б) в зависимости от объема продаж;

в) в зависимости от объекта торговли – товары или услуги;

г) по отношению с поставщиками товаров: наличие собственных товарных запасов или работа под заявку по договорам с поставщиками товаров;

д) в зависимости от функциональных возможностей используемого интернет-ресурса: интернет-витрина, интернет-магазин, электронная торговая площадка, интернет-форум.

На основе изучения современных технологий и тенденций для коммерческих предприятий можно выделить следующие бизнес-модели использования интернет-ресурсов в торговой деятельности:

1. Ведение только онлайн-бизнеса – владение интернет-магазином, его поддержка и сопровождение, или организация маркетплейса – онлайн-платформы с предоставлением информации о продуктах или услугах третьих лиц.

2. Совмещение торговли через интернет-магазин с классическими торговыми операциями.

3. Передача ведения торговли через интернет-магазин на аутсорсинг – доставку, хранение и комплектацию заказов выполняет сторонняя компания.

4. Продажа по системе прямой доставки (дропшип) – субъект торговли не имеет на своем складе товар для продажи, а интернет-магазин «продает» товар поставщика, отправляя ему готовые заказы или покупая у него от имени интернет-покупателя¹.

Кроме того, для торговых фирм предлагаются следующие методики создания интернет-магазинов и схемы отражения затрат в бухгалтерском учете:

I вариант самый дорогостоящий – индивидуальный заказ интернет-магазина предполагает его последующий бухгалтерский учет в составе нематериального активов.

II вариант – использование готовой онлайн-платформы для создания интернет-магазина – предполагает его учет как текущих расходов на реализацию.

III вариант – разработка интернет-магазина с использованием лицензии CMS-системы (от англ. content management system). Произведенные таким образом затраты будут признаваться текущими расходами и относиться равными частями на расходы по реализации.

Для коммерческих предприятий актуален вопрос выбора эффективного и менее затратного способа создания интернет-магазина в рамках действующего в Беларуси законодательства. Научно-практическая новизна проведенного исследования – в попытке анализа влияния правовых регламентов интернет-торговли и способов ее организации на методику отражения затрат в бухгалтерском учете.

Библиографический список

1. *Калужский М. Л.* Электронная коммерция: маркетинговые сети и инфраструктура рынка. М. : Экономика, 2014.

2. *Мельник М. В., Салин В. Н.* Предпосылки эффективного развития цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5, №6. С. 6–16. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-6-6-16.

3. *Нечухина Н. С., Мустафина О. В., Куклина Л. Н.* Конкурентоспособность различных сегментов потребительского рынка региона // Экономика региона. 2018. Т. 14, №3. С. 836–850.

4. *Халин В. Г., Чернова Г. В.* Цифровизация и ее влияние на российскую экономику и общество: преимущества, вызовы, угрозы и риски // Управленческое консультирование. 2018. №10. С. 46–63. DOI: 10.22394/1726-1139-2018-10-46-63.

¹ Закон РБ от 08.01.2014 г. №128-3 «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» (в ред. от 13.07.2016 г.).

Модели построения отчета о финансовых результатах в соответствии с российскими стандартами и МСФО

Рассмотрены особенности структуры отчета о финансовых результатах предприятия в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета. Дана сравнительная характеристика отчета, составленного по РСБУ и МСФО.

Ключевые слова: выручка; международные стандарты финансовой отчетности; отчет о финансовых результатах; российские стандарты бухгалтерского учета.

В условиях глобализации бизнеса при выходе российских компаний на международные фондовые рынки [1; 2] становится актуальным вопрос о подготовке отчета о финансовых результатах в соответствии с МСФО, который ориентирован на максимальную полезность для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений [3].

В исследовании была составлена сравнительная характеристика отчета о финансовых результатах по РСБУ и МСФО коммерческой организации ПАО «Металл-Профи», в рамках которого были выявлены различия в наименовании, содержании, а также суммах по строкам отчетности, составленной по РСБУ и МСФО (см. таблицу).

Сравнение данных отчета о финансовых результатах ПАО «Металл-Профи», составленного в соответствии с РСБУ и МСФО, млн руб.¹

Строка РСБУ	Сумма РСБУ	Строка МСФО	Сумма МСФО	Разница	Комментарий
Выручка	26 185	Выручка	26 156	(29)	
Себестоимость продаж	(18 609)	Себестоимость продаж	(18 926)	(317)	
Валовая прибыль (убыток)	7 577	Валовая прибыль	7 230	(347)	
Управленческие расходы	(408)	Общехозяйственные и административные расходы	(578)	(170)	
Коммерческие расходы	(1 404)	Коммерческие расходы	(1 372)	32	

¹ Составлено по: ПАО «Металл-Профи». URL : <https://www.metall-profi.ru>.

Продолжение таблицы

Строка РСБУ	Сумма РСБУ	Строка МСФО	Сумма МСФО	Разница	Комментарий
–	–	Прочие операционные (расходы)/доходы, нетто	(321)	(321)	В РСБУ отражено в прочих доходах и расходах
Прибыль (убыток) от продаж	5 764	Операционная прибыль	4 959	(805)	
Доходы от участия в других организациях	61	Доля в результатах ассоциированных организаций	61	–	
Проценты к получению	40	Финансовые доходы	40	–	
Проценты к уплате	(89)	Финансовые расходы	(156)	(67)	
–	–	(Убыток)/прибыль по курсовым разницам, нетто	(112)	(112)	В РСБУ отражено в прочих доходах и расходах
–	–	Восстановление/ (начисление) убытков от обесценения и резерв под рекультивацию земель	528	528	То же
Прочие доходы	4 908		–	(4 908)	В МСФО прочие доходы и расходы отражены свернуто
Прочие расходы	(5 067)	Прочие расходы	(231)	4 836	То же
Прибыль (убыток) до налогообложения	5 617	Прибыль до налогообложения	5 089	(529)	
Текущий налог на прибыль В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	(957) (8)	Налог на прибыль	(1 044) –	(87) 8	В МСФО не раскрывается отдельной строкой

Окончание таблицы

Строка РСБУ	Сумма РСБУ	Строка МСФО	Сумма МСФО	Разница	Комментарий
Изменение отложенных налоговых обязательств	(128)		–	128	В МСФО не раскрывается отдельной строкой
Изменение отложенных налоговых активов	(27)		–	27	То же
Прочее	(18)		–	18	То же
Чистая прибыль (убыток)	4 487	Прибыль за год	4 045	(442)	

Расхождения в суммах по результирующим строкам преимущественно обусловлены проведением МСФО корректировок, которые, как правило, увеличивали расходы компании. Требования МСФО предполагают применение профессиональных суждений при начислении тех или иных резервов, что, как правило, также приводит к увеличению расходов. Также существенные различия наблюдаются по представлению прочих доходов и расходов, в частности, в МСФО на операционную прибыль влияют выделенные отдельной строкой прочие операционные расходы, другие существенные статьи доходов и расходов также представлены отдельными строками, а остальные прочие показываются свернуто в виде разницы между прочими доходами и расходами.

На основе выявленных различий можно сделать вывод: отчет о финансовых результатах, составленный в соответствии с МСФО, является более достоверным и предоставляет пользователю более полную информацию об эффективности деятельности организации, так как основан на концепции консерватизма (осмотрительности): доходы и активы организации не должны быть завышены, а расходы и обязательства не должны быть занижены.

Библиографический список

1. Буянова Т. И., Власова И. Е. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.
2. Нечехина Н. С., Мустафина О. В. Важные аспекты применения МСФО для учета доходов и расходов бизнес-структур розничной торговли (на примере Свердловской области // Цифровая экономика и «Индустрия 4.0»: проблемы и перспективы : Тр. науч.-практ. конф. с междунар. участием (Санкт-Петербург, 23–27 марта 2017 г.). СПб. : Изд-во СПбПУ, 2017. С. 540–565.

3. Тихонова Я. А., Власова И. Е. Применение международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий // Совершенствование бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях перехода на МСФО: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Евразийского экономического форума молодежи (Екатеринбург, 15 мая 2013 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2013. С. 43–46.

В. А. Андリュщенко

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Функции и виды бухгалтерского баланса

В статье представлена классификация бухгалтерских балансов; раскрыто назначение бухгалтерских балансов каждой классификационной группы. На основании рассмотренной литературы автором систематизирована классификация бухгалтерских балансов.

Ключевые слова: бухгалтерской баланс; функции бухгалтерского баланса; виды бухгалтерского баланса; классификация бухгалтерских балансов; назначение бухгалтерского баланса.

Все предприятия обязаны составлять на основе синтетического и аналитического бухгалтерского учета бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Бухгалтерский баланс – один из основных источников информации для анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта. В балансе в денежном выражении отражено состояние средств предприятия по состоянию на отчетную дату по составу (актив бухгалтерского баланса) и источникам их формирования (пассив бухгалтерского баланса).

Бухгалтерский баланс предприятия дает возможность заинтересованным внутренним пользователям оценить эффективность размещения его капитала, его достаточность для текущей и будущей финансово-хозяйственной деятельности данного экономического субъекта, а также размер и структуру привлеченного капитала и его эффективность. Внутренними пользователями информации, представленной в бухгалтерском балансе предприятия являются его собственники, а также основной управленческий персонал.

Данные бухгалтерского баланса позволяют оценить внешним пользователям финансовой информации необходимость ведения дел с данным экономическим субъектом и их условиях, кредитоспособность

предприятию и рентабельность вложений в него. Внешними пользователями информации, представленной в бухгалтерском балансе хозяйствующего субъекта являются потенциальные инвесторы, кредиторы, контрагенты, государственные органы и общественность в целом.

В зависимости от целей, поставленных теми или иными участниками финансово-хозяйственной деятельности, выделяют несколько классификаций бухгалтерских балансов: по времени составления; по формату представления; по источникам составления; по объему отражения; по виду информации; по объему информации; по форме представления информации; по очистке статей [2–8].

По времени составления бухгалтерские балансы подразделяются на вступительные и текущие.

1) вступительный бухгалтерский баланс составляется на дату регистрации учредительных документов экономического субъекта. Он фиксирует сумму имущества предприятия и источники его формирования, с которыми хозяйствующий субъект начинает свою деятельность;

2) текущий бухгалтерский баланс составляется периодически в течение всего времени существования предприятия. Он может быть:

а) начальным (входящим). входящий бухгалтерский баланс формируется на начало отчетного периода;

б) заключительным (исходящим). Исходящий бухгалтерский баланс формируется на конец отчетного периода;

в) промежуточным. Промежуточные бухгалтерские балансы составляются за период, не превышающий один год.

Понятия начального и заключительного бухгалтерского баланса чаще всего относятся к годовому балансу. В динамике по годам любой бухгалтерский баланс может быть рассмотрен одновременно и как заключительный, по отношению к истекшему отчетному периоду, и как начальный, по отношению к наступающему отчетному периоду.

Основное отличие промежуточного от начального (заключительного) бухгалтерского баланса состоит в том, что промежуточный в большинстве случаев составляется на основании данных текущего бухгалтерского учета, в то время как перед составлением заключительного бухгалтерского баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех его статей с отражением ее результатов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, заключительный бухгалтерский баланс отражает более реальную картину финансово-хозяйственного положения предприятия.

Ликвидационный баланс формируется при ликвидации экономического субъекта. Как правило, ликвидационный бухгалтерский баланс

составляется дважды, на начало периода ликвидации составляется вступительный ликвидационный баланс, на момент завершения ликвидации – заключительный ликвидационный бухгалтерский баланс. Дата ликвидации хозяйствующего субъекта – это дата его исключения из единого государственного реестра юридических лиц [8, с. 97].

Н. С. Нечехина также выделяет saniруемый баланс – баланс предприятия, находящегося в трудном финансовом положении, например в состоянии банкротства. Для составления баланса такого типа привлекаются независимые аудиторские компании [5, с. 52].

По формату представления бухгалтерские балансы подразделяются на односторонние (статьи пассива следуют за статьями актива) и двусторонние (в данном случае бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, левая часть которой отражает активы предприятия, а правая – его пассивы).

По источникам составления бухгалтерские балансы делятся на инвентарный, книжный и генеральный [3, с. 65]:

1) инвентарный бухгалтерский баланс составляется только на основании данных инвентаризации средств предприятия.

2) книжный бухгалтерский баланс основывается только на данных текущего бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта без предварительной инвентаризации его средств.

3) генеральный баланс составляется на основе данных учетных записей и данных инвентаризации средств.

По объему отражения выделяют следующие виды бухгалтерских балансов: самостоятельный и отдельный [3, с. 66]:

1) самостоятельный бухгалтерский баланс имеют только предприятия, зарегистрированные в качестве юридических лиц;

2) отдельный бухгалтерский баланс может составляться структурными подразделениями предприятия (филиалы, цехи, автотранспортные хозяйства и др.) в том случае, если это предусмотрено внутренними положениями по ведению бухгалтерского учета на данном предприятии.

По виду информации, представленной в бухгалтерском балансе, выделяют отчетный баланс, который составляется по отчетным данным бухгалтерского учета, и прогнозный, составляемый на основе прогнозных данных.

По объему информации, представленной в бухгалтерском балансе, выделяют единичный, сводный и консолидированный бухгалтерский баланс [8, с. 98]:

1) единичный баланс отражает финансово-хозяйственную деятельность только одного экономического субъекта;

2) сводный бухгалтерский баланс составляется в случае, если несколько предприятий в административном порядке подчинены какому-либо управленческому органу, который составляет сводный бухгалтерский баланс методом сложения сумм статей бухгалтерских балансов нескольких хозяйствующих субъектов;

3) консолидированный бухгалтерский баланс – баланс корпоративной группы компаний.

По форме представления бухгалтерские балансы подразделяются на оборотные и сальдовые [5, с. 54]:

1) оборотный баланс содержит сведения об остатках имущества и источниках его формирования на начало и конец отчетного периода, а также данные об их движении, то есть дебетовые и кредитовые обороты за отчетный период. Данный вид баланса может быть использован в качестве промежуточного рабочего документа в процессе составления заключительного или ликвидационного баланса;

2) сальдовый бухгалтерский баланс содержит данные об остатках имущества и источниках его формирования на определенную дату.

По способу очистки статей выделяются бухгалтерский баланс брутто и нетто [1, с. 60]:

1) бухгалтерский баланс брутто включает в себя регулирующие статьи и используется для научных исследований;

2) бухгалтерский баланс нетто представляет собой баланс, из которого исключены регулирующие статьи, такие как «Амортизация ОС», «Амортизация НМА». Баланс-нетто дает возможность оценить реальную стоимость имущества предприятия.

С. В. Камысовская утверждает, что в целом бухгалтерские балансы можно разделить на две категории: статические и динамические [3, с. 67]. На основе информации представленной в статическом балансе оценивается имущество предприятия, определяется его размер, выявляется дебиторская задолженность предприятия на дату составления бухгалтерского баланса, что дает возможность определить собственный капитал предприятия, интерпретированный как свободное от долгов имущество.

Динамический (оборотный) баланс составляется по оборотам результативных счетов; являются следствием развития теории баланса и статистической ее трактовки. Динамические балансы раскрывают экономическое содержание финансово-хозяйственной деятельности предприятия и предоставляют информацию о финансовых результатах,

рентабельности, ликвидности и прочих показателей, необходимых для принятия эффективных управленческих решений.

Цель составления динамического баланса – определение соотношения прибыли и других показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в отчетном году.

В активе баланса отражаются МПЗ, товары для перепродажи, приобретенные как на собственные, так и на заемные средства, производственное оборудование, увеличение складских запасов, требования по произведенным поставкам и оказанным услугам. В пассивной части отражаются отчисления в резервный фонд предприятия, обязательства по произведенным поставкам и оказанным услугам, полученные займы, требования по аренде и так далее.

Динамический баланс отражает финансовый результат, но также может иметь место искажение оценки имущества; статический бухгалтерский баланс отражает точную стоимость имущества хозяйствующего субъекта.

Таким образом, нами были рассмотрены классификационные группы и виды бухгалтерских балансов, описано их назначение.

Библиографический список

1. *Бухгалтерская* (финансовая) отчетность : учеб. пособие / Н. Н. Бондина, И. А. Бондин, Т. В. Зубкова, И. В. Павлова. М. : ИНФРА-М, 2014.
2. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.
3. *Камышовская С. В., Захарова Т. В.* Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей : учеб. пособие. М. : Форум; ИНФРА-М, 2016.
4. *Камышианов П. И., Камышианов А. П.* Финансовый и управленческий учет и анализ. М. : ИНФРА-М, 2017.
5. *Нечеухина Н. С.* Теория бухгалтерского учета. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014.
6. *Пономарева Л. В., Стельмашенко Н. Д.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. М. : Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2014.
7. *Ровенских В. А., Слабинская И. А.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М. : Дашков и К°, 2013.
8. *Соколов Я. В.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр; ИНФРА-М, 2015.

Научный руководитель: Н. С. Нечеухина,
доктор экономических наук, доцент

Учет нематериальных активов: проблемы идентификации и признания

Рассмотрены вопросы идентификации и признания нематериальных активов в соответствии с отечественными стандартами бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности. Согласно финансовым документам раскрыто содержание дефиниции «нематериальные активы»; охарактеризованы критерии ее признания в учете и отчетности; сформулированы тренды совершенствования учета объекта хозяйствования.

Ключевые слова: нематериальные активы; идентификация нематериальных активов; признание нематериальных активов; оценка нематериальных активов.

Во многих зарубежных и российских организациях нематериальные активы являются неотъемлемой частью бизнеса. Как показывают исследования, стоимость нематериальных активов транснациональных компаний продолжает свой рост, Global Intangible Finance Tracker (GIFT™) 2018 сделало заключение, что глобальная нематериальная стоимость впервые за всю историю превысила 50 трлн дол.¹

Как можно заметить из табл. 1, лидерами среди мировых компаний с наибольшей стоимостью нематериальных активов являются крупнейшие технологические гиганты – Amazon (стоимость нематериальных активов – 827 млрд дол.), Microsoft (686 млрд дол.) и Apple (648 млрд дол.)².

Таблица 1

**Стоимость нематериальных активов
ведущих транснациональных компаний**

Компания	Сектор экономики	Стоимость нематериальных активов, млрд дол.	Соотношение стоимости нематериальных активов и стоимости компании, %
Amazon.com Inc.	Интернет-технологии	827	96,0
Microsoft Corp.	Программное обеспечение	686	95,0

¹ Бухгалтерский методологический центр. URL : <http://www.bmcenter.ru>.

² Бухгалтерский методологический центр; Brand Finance – Brand Valuation Consultancy. URL : <https://brandfinance.com>.

Окончание таблицы

Компания	Сектор экономики	Стоимость нематериальных активов, млрд дол.	Соотношение стоимости нематериальных активов и стоимости компании, %
Apple Inc.	Компьютерные технологии	648	85,0
Alphabet Inc.	Интернет-технологии	576	80,0
Alibaba Group Holding	Интернет-технологии	478	93,0
Facebook Inc.	Интернет-технологии	470	89,0
Tencent Holdings Ltd	Интернет-технологии	443	91,0
Johnson&Johnson	Фармацевтика	351	101,0
AT&T Inc.	Телекоммуникации	311	88,0
Anheuser-Busch InBev	Пищевая промышленность	308	101,0

Нематериальные активы (бренды, торговые знаки, программное обеспечение) вносят серьезный вклад в развитие данных компаний [6].

В Положении по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» не содержится конкретного определения НМА, а лишь перечислены критерии их признания (п. 3 ПБУ 14/2007):

а) способность нематериальных активов генерировать экономические выгоды;

б) наличие у хозяйствующего субъекта прав на получение данных будущих выгод, а также наличие ограничения доступа иных лиц к последним;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) предназначение актива для использования в течение продолжительного срока полезного использования, превышающего 12 месяцев либо обычный хозяйственных цикл;

д) отсутствие намерения перепродажи актива в течение предстоящего года либо операционного цикла;

е) возможность достоверной оценки фактической (первоначальной) стоимости объекта;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Экономическая литература приводит различные варианты трактовки термина «нематериальный актив». Но следует признать, что не каждый экономический субъект может квалифицированно идентифицировать и отразить объект НМА в бухгалтерском учете [2–4]. Данное обстоятельство обусловлено: нечетким терминологическим аппаратом; недостаточным правовым регулированием нематериальных активов; отсутствием унифицированных форм по оформлению нематериальных активов, за исключением карточки учета НМА-1; оформлением прав использования на объекты нематериальных активов.

Систему нормативного регулирования НМА можно условно разделить на юридическую (гражданско-правовую) и экономическую. Юридический аспект рассматривается в Гражданском кодексе РФ, а экономическая трактовка понятия содержится в нескольких документах:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;

МСФО IAS 38 «Нематериальные активы»;

Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 257 гл. 25 «Налог на прибыль организаций»).

Сравнительная характеристика понятия «нематериальные активы» в нормативных документах приведена в табл. 2.

Таблица 2

Сравнительная характеристика понятия «нематериальные активы»

Нормативный акт	Трактовка
Гражданский кодекс РФ	Понятие «нематериальные активы» отождествляется с определением «интеллектуальная собственность». Интеллектуальная собственность – охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий
Налоговый кодекс РФ	Нематериальные активы как приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком представляют с собой результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)
МСФО IAS 38 «Нематериальные активы»	Нематериальные активы – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы

В условиях глобализации наблюдается сближение национальных стандартов и МСФО. Этот процесс сопровождается внедрением новых федеральных стандартов бухгалтерского учета. Предполагается, что регулирование нематериальных активов будет осуществляться федеральным стандартом бухгалтерского учета (ФСБУ) «Нематериальные активы» [5], ориентировочная дата вступления в действие которого намечена на 2020 г.

С позиции МСФО критериями признания нематериального актива являются: 1) соответствие объекта определению, приведенному в табл. 2; 2) наличие вероятности получения будущих экономических выгод; 3) возможность надежной оценки объекта. Таким образом, критерии признания НМА в РСБУ были частично позаимствованы из МСФО и дополнены с учетом отечественной специфики [1].

В России в целях идентификации и признания нематериальных активов в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться выполнением условий отнесения объекта к нематериальным активам, содержащимся в ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы». Необходимо готовиться к вступлению в действие нового стандарта и адаптировать под него учетную политику, а в случаях, не предусмотренных ПБУ 14/2007, следует руководствоваться нормами МСФО IAS 38 «Нематериальные активы». Основным трендом развития учета остается усовершенствование понятийного аппарата, обеспечение прозрачности и достоверности формируемой в учете и отчетности информации о нематериальных активах, которая может быть полезна потенциальным инвесторам при принятии решений о предоставлении хозяйствующему субъекту ресурсов.

Библиографический список

1. *Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А.* Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 36–39.

2. *Луговской Д. В., Белозерова Т. Г.* Экономико-правовые аспекты идентификации нематериальных активов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2009. № 8. С. 35–40.

3. *Нечухина Н. С., Дударева А. А.* Особенности формирования учетной политики согласно РСБУ И МСФО // Социально-экономический потенциал территорий и перспективы развития : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. (Коломна, 21 апреля 2016 г.) / ред. Е. И. Медведева, Ж .К. Леонова. М. : ГСГУ, 2016.

4. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

5. Попов А. Ю., Бороненкова С. А. Реформирование учета нематериальных активов // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2017. № 7-2 (54). С. 123–126.

6. Предеус Н. В., Исакова Х. А. Актуальные вопросы признания в учете исключительных прав на товарные знаки // Всё для бухгалтера. 2013. № 5(275). С. 2–7.

И. С. Боярская

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Организация учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами по МСФО и российским стандартам

Раскрывается содержание понятий дебиторской и кредиторской задолженности. Рассмотрены особенности ведения учета расчетов с разными кредиторами и дебиторами на счете 76 и его субсчетах. Сделан акцент на выделении различий в отражении задолженности по МСФО и по российским стандартам бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учет расчетов; кредиторская задолженность; дебиторская задолженность; оценочные обязательства.

Непрерывное взаимодействие поставщиков и покупателей обуславливает наличие между ними финансовых отношений, что влечет появление системы расчетов, кредиторских и дебиторских задолженностей, контроль которых является одной из основных задач на предприятии, так как это оказывает значительное влияние на его финансовое состояние и величину прибыли. Крайне важно правильно и своевременно вести учет данных элементов на счетах бухучета предприятия.

Дебиторская задолженность – сумма долгов, которая причитается от юридических либо физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений, возникших между данными субъектами [2].

Кредиторская задолженность – сумма долгов одного предприятия другим физическим или юридическим лицам.

Для учета расчетов и отражения операций, связанных с разными кредиторами и дебиторами, которые не были учтены на 60–75 счетах, предназначен активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами», к которому в соответствии с планом счетов открывается четыре субсчета.

На субсчете 1 счета 76 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведение учета происходит отдельно по страховщикам и отдельным договорам.

На субсчете 2 к счету 76 «Расчеты по претензиям» идет отражение расчетов по претензиям, которые были предъявлены поставщикам, подрядчикам, транспортным, другим организациям, также предъявленным и признанным или присужденным штрафам, пеням и неустойкам.

Субсчет 3 к счету 76 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» используется организациями, которые являются учредителями и получают доход в виде дивидендов, также участники договора о совместной деятельности и другие организации, являющиеся получателями дохода в виде процента, дисконта и т. д.

На субсчете 4 счета 76 «Расчеты по депонированным суммам» ведется учет расчетов с работниками по тем суммам, которые уже были начислены, но не выплачены в срок, так как получатели не явились.

Счета второго порядка не случайно имеют систематизацию в Плане счетов; исходя из этого, можно обобщить аналитические счета, что позволяет получить необходимую сгруппированную информацию, которую в дальнейшем можно применять в управлении расчетами [3].

Хотя учет задолженностей ведется на основе обширного списка нормативных документов, данная система учета не является совершенной, поэтому крупные компании при формировании финансовой отчетности придерживаются правил МСФО, наряду с российскими стандартами [1].

В частности, IFRS 9 прописывает следующие варианты оценки финансовых активов, в соответствии с которыми данные активы и классифицируются на финансовые активы, учитываемые по амортизируемой стоимости, и финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход либо через прибыль и убыток.

Оценка финансовых обязательств производится преимущественно по справедливой стоимости, которая может определяться с помощью дисконтирования подлежащего перечислению денежного потока. Кроме того, МСФО предусмотрен специальный стандарт IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», который разграничивает долги на определенные классы и определяет порядок их учета и отражения. Средства по расчету с дебиторами и ссуды выделяются в самостоятельный раздел. Данный раздел интерпретируется как «непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, которые не котируются на активном рынке» [4].

Российские и международные стандарты схожи в части включения переплат по налогам и выданных авансов в составляющие дебиторской задолженности, однако по МСФО (IAS) 37 эти статьи относятся к расходам. Для выявления непогашенных в срок задолженностей проводится инвентаризация, в процессе которой контрагенты высылают акты свер-

ки, подразделяющиеся на положительные и отрицательные, что также является отличительной особенностью МСФО. При выявлении сомнительных задолженностей формируется резерв обесценение, информация о котором содержится в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Таким образом, рассмотренные особенности обозначают дальнейший вектор совершенствования учета в соответствии с нормами МСФО.

Библиографический список

1. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.

2. *Каунова Т. А., Власова И. Е., Сергиенко А. Н.* Аудит дебиторской и кредиторской задолженности // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 54–58.

3. *Мокина Н. С., Закирова А. М.* Сравнительная характеристика формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете // Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. в рамках Конгресса молодых финансистов V Евразийского экономического форума молодежи «Диалог цивилизаций „зеленая экономика“». Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014. С. 106–109.

4. *Попов А. Ю., Матвеева В. С., Поведишиникова С. В.* Особенности учета контрактных обязательств по РСБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2017. № 6(83). С. 1040–1043.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

Е. В. Буслова, В. С. Матвеева

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Современный взгляд на использование онлайн-касс в России и за рубежом

Рассматривается контрольно-кассовая техника как инструмент контроля предпринимательской деятельности в России и за рубежом; анализируются этапы ее внедрения в России. Перечислены нововведения из Закона РФ в области контрольно-кассовой техники. Раскрыты сложности соблюдения данного закона предпринимателями.

Ключевые слова: онлайн-касса; контрольно-кассовая техника; безналичный расчет; кассовый чек; торговля; наличный расчет.

Государственное регулирование предпринимательской деятельности представляет собой целенаправленное воздействие государства

на процессы возникновения и функционирования субъекта предпринимательства, предоставление ему права на занятие тем или иным видом деятельности, законодательном установлении порядка осуществления указанной деятельности, а также соответствующем контроле, стимулировании и поддержке предпринимательства с целью создания благоприятных условий для реализации предпринимательской инициативы.

В Российской Федерации именно Конституция является «правовой основой взаимодействия предпринимательства и государства». Гражданский кодекс РФ регулирует как предпринимательские, так и непредпринимательские обязательственные отношения, при этом ряд его норм предусматривает особенности обязательств, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Предпринимательская деятельность имеет важную роль в развитии социально-экономического уровня государства. Для контроля их деятельности, страны вводят новые методы и инструменты. Популярным инструментом стали онлайн-кассы, или контрольно-кассовая техника (ККТ).

Современная ККТ – сложная электронно-вычислительная машина, способная защищать получаемые данные при помощи криптографических методов шифрования, а также направлять фискальную информацию в режиме реального времени государственным контролирующим органам. Применение ККТ является неотъемлемым условием обеспечения соблюдения финансовой дисциплины хозяйствующими субъектами при осуществлении ими расчетов, полного и достоверного учета проводимых операций, исчисления налогооблагаемых доходов. Подобный подход к решению проблемы повышения эффективности государственного финансового контроля в сфере применения контрольно-кассовой техники не является новым – многие зарубежные страны успешно применяют его на протяжении продолжительного периода времени.

Анализ иностранного законодательства позволяет классифицировать зарубежные страны по нескольким основаниям, отражающим специфику применения контрольно-кассовой техники и осуществления контрольно-надзорной деятельности уполномоченных государственных органов в данной сфере. Сейчас ККТ используют: Австрия, Германия, Греция, Сербия, Грузия, Казахстан и ряде других государств [1].

В настоящее время ККТ с электронной передачей данных активно вводится в эксплуатацию. С июля 2015 г. для торговли в Казахстане используются новые контрольно-кассовые машины, передающие сведения о денежных расчетах в налоговые органы в режиме реального времени. Применение онлайн-касс в Казахстане регулируется главой 90 Налогового кодекса. За взаимодействие продавца и налоговых ор-

ганов в Республике отвечает оператор фискальных данных – «Казах-телеком». Оператор формирует ежедневные отчеты по работе каждой кассы и отправляет их на сервера Комитета государственных доходов Республики Казахстан. Налоговые органы имеют полный доступ к базе оператора через простой веб-интерфейс и отслеживают расчеты по каждой из касс.

В России введение ККТ было постепенное и проходило в несколько этапов. Первый этап проходил в 2016 г., где осуществлялась передача данных в электронном виде и регистрация контрольно-кассовой техники с фискальным накопителем на добровольной основе. Была введена электронная регистрация онлайн-касс. Последний этап завершится в 2019 г., когда все предприниматели начнут использовать ККТ [2].

Внедрение ККТ в Российской Федерации осуществляется постепенно, но организации и ИП столкнулись с трудностями. Некоторые пользователи ККТ еще не полностью понимают все нюансы в работе.

Использование ККТ приносит дополнительные расходы. Но с 2018 г. индивидуальные предприниматели на ЕНВД или ПСН вправе уменьшить налог на расходы по приобретению онлайн-касс. Для получения вычета необходимо соблюсти условия.

Онлайн-кассы передают данные в налоговую, как и состав передаваемой информации, что несет риск для предпринимателя.

Главный из них – риск утраты контроля над важной коммерческой информацией, имеющей прямое отношение к структуре и объему бизнеса. Через аппарат передается почти вся информация о продаже¹. Это позволит накапливать статистику и детально анализировать деятельность бизнеса. В связи с тем, что информация будет собираться независимыми коммерческими структурами, выполняющими роль оператора фискальных данных, крупные федеральные компании розничной торговли планируют регистрацию собственных ОФД, чтобы полностью исключить возможность доступа конкурентов к передаваемой в налоговые органы информации. И это несмотря на то, что процедура открытия ОФД может занимать до полугода и стоить компании до 100 млн руб.

Вторым риском является недостаточно проработанные процедуры, например, разрешения спорных ситуаций, связанных со сбоями при эксплуатации системы или с потерей части значимой информации из-за выхода из строя касс. Раньше все эти проблемы решали аккредитованные налоговой инспекцией центры технического обслуживания (ЦТО), которые анализировали все случаи выхода касс из строя. То, что сделать это могли только аккредитованные ЦТО, вызывало у предпринимателей

¹ ККТ-документы и правила работы с ними. URL: <http://glavkniga.ru>.

много вопросов – это приводило к дополнительным издержкам. Если у представителей бизнес не будет строгой необходимости работать именно с аккредитованными ЦТО, ситуация улучшится, но для этого нужно разработать прозрачный и понятный механизм разрешения спорных ситуаций.

Сегодня в России 2,3 млн онлайн-касс, они ежедневно пробивают 120 млн чеков, дневной оборот по ним составляет 70 млрд руб. Согласно статистике, опубликованной ЦБ РФ за 2018 г., количество активных платежных терминалов в стране увеличилось на 18%. Итоговое количество терминалов для приема карт практически точно соответствует количеству касс в стране. Правда это не более, чем совпадение: пока далеко не каждая торговая точка оснащена устройствами для оплаты банковскими картами, особенно это касается микро-розницы и сферы услуг.

Контроль в сфере применения ККТ служит исключительно целям борьбы с сокрытием налогооблагаемых доходов. В ряде стран правила применения ККТ и осуществления соответствующего контроля закреплены в налоговом законодательстве. Представляется, что данный подход излишне упрощает значение контрольно-надзорной деятельности в сфере применения ККТ – полученная в ходе такой деятельности информация может служить целям контроля за оборотом социально значимых товаров, лекарственных препаратов, борьбы с коррупцией и т. д.

Можно сделать вывод, что государство будет продолжать изменять законодательство в области ККТ. Что касается исполнения Федерального закона, то крупные организации во время внедрения ККТ столкнулись с дефицитом техники на рынке. 20 декабря 2017 г. был отказ в работе онлайн-касс, из-за чего крупные организации потеряли прибыль в размере 10 млрд руб.

Для малого бизнеса покупка кассовой техники и услуг оператора фискальных данных – это дополнительная финансовая нагрузка. Применение ККТ сокращает количество налоговых проверок, при условии, что розничная точка регулярно отправляет информацию о торговых операциях. Возможность использования онлайн-кассы через планшет и мобильный телефон.

Библиографический список

1. *Ситник А. А.* Правовое регулирование и финансовый контроль в сфере применения контрольно-кассовой техники в зарубежных странах // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2018. №9. С. 193–207.
2. *Усманова Р. Ш.* Перспективы развития онлайн-касс // Студенческая наука и XXI век. 2018. Т. 15, № 1(16). Ч. 1. С. 438–441.

А. Л. Вилисова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Основы применения рыночного подхода к калькуляции себестоимости готовой продукции на предприятиях общественного питания

Рассматривается разновидность калькулирования себестоимости готовой продукции на предприятиях общественного питания на базе рыночного подхода. Раскрыта суть данного подхода; перечислены основные виды заведений общественного питания, его применяющие. Описан примерный процесс формирования фактической стоимости продукции.

Ключевые слова: общественное питание; учет затрат; себестоимость блюд; рыночный подход; калькулирование; цена блюда.

Калькуляция затрат – один из наиболее сложных элементов метода бухгалтерского учета. Правильность его применения влияет на финансовые результаты организации, а следовательно, и на размер налоговой базы по налогу на прибыль.

Себестоимость продукции как один из важнейших качественных показателей эффективности производства обеспечивает контроль за затратами и отражает результаты хозяйственной деятельности предприятия [1].

Специфика предприятий общественного питания состоит в том, что калькулируется продажная цена готовой продукции (блюд). Обусловлено это тем, что затраты на производство блюд обычно состоят только из сырьевой компоненты, которая, как правило, просчитывается заранее и утверждается, как норма расхода на блюдо. При условии адекватности и соблюдения норм расхода влияние на себестоимость будет оказывать только фактор изменения покупной цены на сырье [3].

Установление продажной цены на блюда основывается рыночном и затратном подходах [4]. Первый базируется на соотношении спроса и предложения, а уровень покупных цен на сырье не имеет значения, поскольку продажная цена зачастую с лихвой перекрывает ценовые колебания на сырье. Рыночный подход отходит от калькулирования цен и возвращает понятие «калькулирование» к общепринятому значению.

Для расчета рентабельности блюд при рыночном подходе используется показатель валовой прибыли, рассчитываемый как разность выручки (без НДС и акцизов) и стоимости сырья для изготовления блюда. Для оптимизации ассортимента требуются аналогичные значения в расчете на единицу. В этом случае используется цена блюда, а вместо сырьевого набора – себестоимость единицы блюда. Себестоимость блюда

отличается от стоимости сырьевого набора тем, что в ней происходит усреднение всех отклонений (перерасходов, экономий), допущенных за месяц по блюду. По виду блюда в течение месяца фиксируются затраты сырья, а по итогам месяца происходит калькулирование сырьевых затрат на количество приготовленных блюд данного вида.

Рыночный подход к ценообразованию не означает отказ от калькулирования продажной цены в калькуляционных карточках (ф. ОП-1). Он означает лишь то, что продажная цена определяет уровень наценки на блюдо, а не наоборот [2]. Рыночный подход чаще всего сочетается с составлением калькуляционных карточек с разницей, что продажная цена вводится в карточку, после чего в карточке высчитывается сумма и процент торговой наценки на блюдо.

Рыночный подход удобен для ресторанов, баров, дорогих кафе, посетители которых готовы доплачивать за дополнительный комфорт и статус заведения. Однако не все предприятия общественного питания могут использовать такой подход к ценообразованию. Согласно постановлению Правительства РФ от 07.03.1995 г. №239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» организации общественного питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, в средних специальных и высших учебных заведениях ограничены в размерах устанавливаемых наценок на блюда, следовательно, в таких учреждениях может быть применен только затратный подход.

Итак, для коммерческих предприятий общественного питания удобнее рыночный метод, преимущество которого обусловлено самим процессом исчисления себестоимости. Более того, это потребовало бы постоянного обновления меню кафе, ресторана и т. д., что привело бы к дополнительным издержкам на печать продукции.

Библиографический список

1. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Матвеева В. С.* Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в отраслях : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
3. *Петров А. М.* Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб. пособие. М. : Вузовский учебник, 2017.
4. *Стенин К. А., Власова И. Е.* Классификация современных моделей учета затрат // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 100–103.

Научный руководитель: И. Е. Власова,
кандидат экономических наук, доцент

Актуальные вопросы учета выбытия основных средств

В статье раскрываются различные аспекты учета выбытия основных средств в результате списания, продажи и т.д. с позиций российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО. Рассмотрены особенности налогообложения операций по выбытию основных средств в части налога на прибыль и НДС.

Ключевые слова: основные средства; выбытие и списание объектов; бухгалтерский учет; налоговый учет; МСФО.

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

Для определения перечня основных средств необходимо воспользоваться нормативным документом ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н, в котором перечислены возможные виды основных средств. К основным средствам, указанным в ПБУ 6/01, относятся различные объекты, в частности: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий скот, и прочие соответствующие объекты.

Списание основных средств производится на основании решения ответственных лиц или созданной на предприятии комиссии, которая обычно включает главного бухгалтера (бухгалтера) и лиц, ответственных за сохранность основных средств.

При списании объекта основных средств ответственными лицами или комиссией создается специальный акт о списании имущества по форме № ОС-4.

Причины выбытия основных средств [2]:

- 1) в силу непригодности к эксплуатации из-за физического износа;
- 2) из-за морального износа;
- 3) в результате продажи;
- 4) при безвозмездной передаче или дарении;
- 5) в порядке товарообменных операций;

- 6) как вклад (взнос) в уставный капитал другой организации;
- 7) под воздействием непредвиденных обстоятельств;
- 8) при передаче в совместную деятельность и в иных случаях.

Изучив основные корреспонденции счетов по учету выбытия основных средств, отечественные и зарубежные стандарты учета, а также правила налогового учета, сформулируем следующие выводы.

1. При списании основных средств формируется их остаточная стоимость либо на отдельном субсчете к счету 01, либо непосредственно на 01 счете. Исключение из данного правила имеет место лишь при передаче объекта в доверительное управление.

2. Списание остаточной стоимости производится на счет 91, по которому формируется финансовый результат от выбытия. Однако из этого правила также имеются исключения: при передаче объекта в уставный капитал другой организации остаточная стоимость списывается в дебет счетов учета расчетов, а при передаче в совместную деятельность – в дебет счета 58. Стоимость внесенного в совместную деятельность вклада учитывается по остаточной стоимости выбывающего объекта.

3. В случае ликвидации объекта основных средств полученные материалы и иные запчасти зачисляются в состав прочих доходов по рыночной стоимости, что отличает отечественные правила от МСФО, поскольку согласно IAS 16 данные материалы уменьшают остаточную стоимость выбывающего объекта путем так называемой переквалификации актива, и доход в данном случае не формируется [1].

4. В налоговом учете при реализации основного средства выручка от продажи включается в состав доходов от реализации, а остаточная стоимость списывается в состав расходов, связанных с производством и реализацией, в отличие от бухучета, в котором данная операция рассматривается как прочая деятельность [3]. При реализации основного средства с убытком в бухгалтерском учете данный убыток признается в периоде его получения, а в налоговом учете этот убыток не учитывается, но он равномерно включается в состав прочих расходов в течение оставшегося срока полезного использования выбывающего актива.

5. Безвозмездная передача основного средства, наряду с реализацией, признается объектом налогообложения НДС исходя из рыночной стоимости.

Кроме того, при безвозмездной передаче основного средства хозяйствующему субъекту следует произвести восстановление НДС, принятого к налоговому вычету при приобретении.

В процессе анализа был обозначен ряд спорных моментов, которые подлежат устранению в связи с планируемым введением в действие

проекта ФСБУ «Основные средства» в 2020 г. Данный проект устранил ряд разночтений с МСФО, что позволит сформировать более качественную учетную информацию, необходимую для оценки деятельности организации и принятия решений по увеличению ее эффективности.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Власова И. Е., Буянова Т. И.* Совершенствование учетного обеспечения управления имущественными рисками хозяйствующего субъекта // *Аудит.* 2018. №6. С. 27–32.

2. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2016.

3. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский и налоговый учет выбытия основных средств: особенности и ближайшие перспективы // *Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии.* 2016. №6(18). С. 217–224.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

М. П. Голуб, Н. Г. Кот

*Брестский государственный технический университет
(Брест, Республика Беларусь)*

Цифровая валюта: учет и влияние на финансовый результат предприятия

Рассматриваются отдельные аспекты ведения учета нового для Республики Беларусь платежного средства – криптовалюты: представлено определение понятия «криптовалюта»; описана специфика выявления и сравнительного анализа особенностей криптовалюты и токенов; обозначены проблемы учета цифровой валюты. Смоделированы ситуации, при которых предприятие в настоящее время может получить выгоду при использовании цифровой валюты.

Ключевые слова: цифровая валюта; токены; криптовалюта; учет.

Финансовые потоки внутри Беларуси стремительно перемещаются в цифровое пространство. С недавних пор в нашу страну пришел новый вид платежного средства – криптовалюта, а с 2017 г. оборот цифровых валют и токенов официально введен в Беларусь¹.

Криптовалюта представляет собой цифровую (виртуальную) валюту, не имеющую физического выражения [1; 2]. Наиболее распространенной электронной валютой является криптовалюта Bitcoin².

¹ *Закон РБ* от 22.07.2003 г. №226-3 «О валютном регулировании и валютном контроле» (в ред. от 05.01.2016 г.); *Гражданский кодекс* Республики Беларусь от 07.12.1998 г. №218-3 (в ред. от 17.07.2018 г.).

² *Bitcoin* (Биткоин). URL : <https://myfin.by/wiki/term/bitcoin>.

Информация о его транзакциях находится в глобальной, общедоступной базе данных – Blockchain – цепочке блоков. Блоки – это данные о транзакциях, сделках и контрактах внутри системы, представленные в криптографической форме. Все блоки выстроены в цепочку, т. е. связаны между собой. Для записи нового блока, необходимо последовательное считывание информации о старых блоках.

Ввиду того, что криптовалюта и токен не одно и то же, появляется проблема в неверном или некорректном представлении информации в законодательных актах. В Приложении 1 Декрета № 8 дается определение понятию «криптовалюта – биткоин, иной цифровой знак (токен), используемый в международном обороте в качестве универсального средства обмена», т. е. здесь понятия «криптовалюта» и «токен» представлены как идентичные цифровые знаки, что является неверным¹.

Для решения данной проблемы необходимо внести корректировки в уже существующее законодательство по регулированию цифровой экономики в Республике Беларусь или создать отдельные нормативно-правовые акты для регулирования размещения криптовалюты. Однако, второй способ применять нецелесообразно, так как большинство положений по регулированию токенов по своей сути применимы и к криптовалюте.

При этом для учета криптовалюты счета 06 и 58 использовать недопустимо, так как криптовалюта не имеет функции ценной бумаги.

Декрет № 8 не предусматривает возможности совершать сделки по обмену токенов на объекты гражданских прав иные, чем белорусские рубли, иностранная валюта, электронные деньги, другие токены².

Однако дальнейшая перспектива данной льготы неизвестна.

В ходе написания статьи были смоделированы ситуации, которые позволяют предприятию в условиях снижения курса на биткоин получить экономическую выгоду.

Первая ситуация: уменьшение курса биткоина было отнесено в состав внереализационных расходов как расходы по возмещению убытков (в том числе упущенной выгоды, т. е. убыток от продажи биткоина и есть упущенная выгода предприятия).

Вторая ситуация: в состав внереализационных расходов включаются курсовые разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, а значит, отрицательную курсовую разницу при переоценке биткоина следует отнести

¹ Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» от 06.03.2018 г. № 16.

² Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 г. № 8 «О развитии цифровой экономики».

в состав внереализационных расходов, тем самым уменьшив налогооблагаемую прибыль предприятия.

На основании изложенной информации можно сделать вывод: даже сейчас, в условиях изменчивости курса криптовалюты и его тенденции к снижению, предприятия могут получить выгоду, выраженную в уменьшении величины налогооблагаемой прибыли.

Библиографический список

1. *Ковалев М. М., Головенчик Г. Г.* Цифровая экономика – шанс для Беларуси. Минск : Изд. центр БГУ, 2018.

2. *Мельник М. В., Салин В. Н.* Предпосылки эффективного развития цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. №6. С. 6–16. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-6-16.

Т. Ю. Девятова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Изменения в процедуре внутренней аудиторской проверки формирования дебиторской задолженности в кредитных организациях

Рассмотрены вопросы учета двухуровневой дебиторской задолженности для дальнейшего проведения аудиторской проверки в коммерческом банке. Применение организационно-методических приемов и предложенной последовательности аудита дебиторской задолженности позволит повысить качество бухгалтерской информации, достоверно оценивать результаты деятельности кредитной организации, верно рассчитывать затраты на организацию процесса управленческого учета, сократить период принятия управленческих решений.

Ключевые слова: учетная политика банка; внутренний аудит; дебиторская задолженность; двухуровневый учет; расходы и обязательства; ожидаемые кредитные убытки.

Особенностями проведения аудиторской проверки дебиторской задолженности для коммерческих банков является обоснованность ее отражения на двух разных учетных уровнях: клиентском и внутрихозяйственном.

Особое внимание следует уделить аудиту дебиторской задолженности первого уровня, который заключается в проверке кредитных операций, которые, в свою очередь являются важными операциями для банка и составляют основное содержание аудиторской проверки. Небольшие коммерческие банки выдают разовые кредиты, кредиты в виде кредит-

ных линий, овердрафта, и в качестве обеспечения по кредитам используют гарантии [3].

В первом этапе проведения аудита проверяют разовые кредиты в соответствии с внутрибанковским положением по данному виду кредита. При аудите проверяются:

- 1) правильно оформленные кредитные договоры;
- 2) правильно оформленные обеспечения;
- 3) наличие документа, подтверждающего оценку финансового состояния заемщика;
- 4) полнота формирования кредитного досье заемщика в соответствии с внутрибанковским регламентом;
- 5) правильность учета ссудной задолженности и создаваемого по ней резерва на возможные потери.

Распространенный вид реструктуризации задолженности – пролонгация кредита (продление срока договора). Если срок погашения кредита был продлен, то надо проверить аналитическую перегруппировку по счетам второго порядка с изменением срока задолженности по заявлению заемщика.

В том случае, если кредит не был погашен в срок, следует уточнить своевременность отнесения его на счет просроченных кредитов [2] и изменить группу риска в соответствии с периодом возникновения просроченной задолженности, а так же доначислить резерв на возможные потери банка.

Если пролонгированный кредит не погашен, то может быть проведена операция по рефинансированию кредита, при этом банк теряет клиента, а другой банк получает нового клиента.

На следующем этапе проводят аудит кредитных линий. Так как открытие кредитной линии ведется в таком же порядке, как и разовых кредитов, то соблюдается идентичность аудиторских процедур.

Особенности аудита кредитов в форме открытых кредитных линий заключается в том, что особый контроль осуществляется за выдачей каждой суммы с тем, чтобы не было допущено перелимита и был соблюден срок действия кредитной линии.

Проверке подлежит правильность отражения кредитных линий во внебалансовом учете.

Далее проводят аудиторскую проверку ссуд в виде овердрафта. Для этого проверяют лимит кредитования по забалансовому учету. Текущий остаток по кредиту в виде овердрафта и по внебалансовому счету не может быть больше установленного договором лимита кредитования. В ходе внутреннего аудита надо проверить, чтобы непогашенный в срок

кредит или проценты по нему своевременно отнесены на счет по учету просроченных платежей заемщика с формированием резерва на возможные потери по ссудам исходя из возникшей группы кредитного риска.

Проверяем правильность закрытия счета 91 604 (см. таблицу).

**Рекомендации по результатам выборочной проверки
правильности отражения операций в бухгалтерском учете¹**

Проверяемые показатели	Правила отражения операций	Результаты проверки
Наличие документов для открытия лицевых ссудных счетов	Распоряжение кредитного отдела с необходимыми данными для открытия счета	+
Своевременное отражение текущей дебиторской задолженности	45502810;45503810;45504810;45202810;45203810;45204810	-
Пролонгация и своевременность перенесения остатка ссудной задолженности	Д-т 45203 К-т 45202	+
Своевременность закрытия лицевых счетов	Архив по кредитным договорам	+
Правильность отражения гарантий	Д-т 99998 К-т 91315	+
Правильность построения счета индивидуального предпринимателя (правовая структура заемщика)	45502,45503,45504	+
Просроченная задолженность по основной сумме долга и начисленным процентам	Д-т 458 К-т 45103,45203,45503; Д-т 459 К-т 47427	+
Просроченная задолженность по процентам, если основной долг имеет вторую и выше группу риска	Кредитовый оборот по счету 459 соответствует дебетовому обороту по счету 91604	-

После списания с баланса и перенесения на соответствующие внебалансовые счета суммы просроченной задолженности по основному долгу, признанному безнадежным для взыскания, будет осуществляться перенос задолженности по получению процентов на соответствующий внебалансовый счет.

¹ Портал банковского аналитика. URL : <http://www.analizbankov.ru>.

Особое внимание следует обратить на правильность отражения в учете созданного резерва [1]. Резервы по текущим кредитам выданным должны учитываться на том же балансовом счете первого порядка, на котором ведется учет текущей ссудной задолженности.

При списании кредита резерв, созданный по этому кредиту переносится на тот же балансовый счет первого порядка, на котором учитывается сам просроченный кредит.

Некорректное отражение операций на счетах дебиторской задолженности зачастую рассматривается контролирующими органами как попытки замаскировать сомнительные или незаконные сделки.

При проведении выборочной аудиторской проверке рекомендуем банку обратить внимание на пролонгации кредитных договоров. Причем следует контролировать аналитическую перегруппировку по счетам второго порядка с изменением срока задолженности; вовремя выносить кредит на счет просроченной дебиторской задолженности с отслеживанием изменений группы кредитного риска; правильно начислять резерв на возможные потери банка. Следует не допускать операций по рефинансированию кредита при которых банк теряет клиента.

Библиографический список

1. *Жданов Д. В., Буянова Т. И.* Особенности формирования резерва на возможные потери по займам в кредитном потребительском кооперативе // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 31–35.

2. *Маслова Л. И., Власова И. Е., Девятова Т. Ю.* Актуальные вопросы активных и пассивных операций кредитной организации с позиции внутрибанковского учета и анализа // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-3(85-3). С. 788–793.

3. *Нечеухина Н. С., Девятова Т. Ю.* Учет и экономический анализ в кредитных и коммерческих организациях : учеб. пособие и практикум. Стандарт третьего поколения / под общ. ред. Н. С. Нечеухиной. Екатеринбург : Ажур, 2018.

М. А. Демидова, А. Ф. Черненко
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Амортизационная политика организации: учет амортизационных отчислений на примере АО «Компания «Юнилэнд – Екатеринбург»

Предмет анализа статьи – амортизационные отчисления как один из основных источников финансирования воспроизводства основных фондов. Повышение эффективности управления средствами амортизационного фонда, по мнению авторов, позволит осуществлять обновление активной части основных производственных фондов с минимальным привлечением заемных средств.

Ключевые слова: основные производственные фонды; обновление; амортизация; амортизационный фонд; инновационное развитие.

До недавнего времени предприятия не обращали должного внимания на амортизационные отчисления как на один из основных источников активизации инвестиционных процессов предприятия. Этому в немалой мере способствовало наследие советских времен. В СССР амортизационные отчисления являлись составным элементом издержек производства (обращения). Воспроизводство основных фондов долгое время осуществлялось за счет осуществляется за счет заемных средств или части чистой прибыли.

Поэтому неудивительно, что и по сей день можно наблюдать формальный подход к данной проблеме, а также отсутствие реальных механизмов для эффективного накопления и использования амортизации, не позволяющих использовать данный инструмент в полной мере.

До настоящего времени процесс обновления осуществляется в реальном секторе экономики в основном не только несвоевременно, но и на прежней технологической основе. По сути, имеет место не обновление, а простое возмещение, замена физически изношенного оборудования новым по дате изготовления, идентичным оборудованием [3; 5]. При такой практике консервируется технико-технологическая отсталость, снижается конкурентоспособность предприятий и российского бизнеса в целом, что сказывается, кроме всего прочего, и на экономической безопасности страны [1].

Таким образом, экономическая практика Российской Федерации, регламентирующая четыре способа начисления амортизации, исходит из устаревших воззрений на нее. Амортизация, по всем способам ее начисления рассчитывается исходя из первоначальной стоимости объектов ее начисления и в целом говорит об ориентации экономической

теории и практики Российской Федерации на амортизацию как на категорию, отражающую процесс износа [2].

Подобный подход видится вполне приемлемым и уместным, когда идет речь о простом воспроизводстве основных средств. Однако ориентация на расширенное воспроизводство при такой ситуации весьма затруднена [4]. Завязанные на первоначальную стоимость основных средств амортизационные отчисления в рамках существующих способов ее начисления, при применении расширенного способа воспроизводства опираются в мультипликатор расширения (эффект Ломана-Рухти).

Хотя формально действующее законодательство не запрещает возможность использования различных методов начисления амортизации, но лишь линейный метод может применяться и в бухгалтерском, и налоговом учете. Использование других методов начисления амортизации предполагает необходимость внесения корректировки данных бухгалтерского учета в части начисления амортизации. Тем самым существенно усложняются учетные процедуры, процесс исчисления налогов и формирования деклараций. Поэтому предприятия обычно выбирают линейный метод, в первую очередь именно из-за простоты расчетов.

На рассматриваемом в качестве примера предприятии АО «Компания «Юнилэнд – Екатеринбург» также применяется линейный способ начисления амортизации. Учитывая ухудшение финансовой ситуации на предприятии и острый недостаток оборотных средств, не позволяющий предприятию выделять достаточно средств на обновление основных производственных фондов, необходимо более полно использовать имеющиеся возможности по направлению амортизационных отчислений на обновление основных средств и создать условия, мотивирующие и стимулирующие своевременное обновление рабочих машин и технологического оборудования на качественно новой технической основе, то есть «в форме, претерпевшей переворот».

Решение проблемы требует большой подготовительной работы, теоретической и практической доработки, а также законодательного закрепления, поэтому предлагается начисленные суммы амортизации по объектам основных средств ежемесячно концентрировать в амортизационном фонде. Для этого в системе управленческого учета открывается счет 85. Эти средства затем переводятся на специальный депозитный счет, открываемый в коммерческих банках под депозитный процент.

Величина депозитного процента будет приближена к ожидаемым темпам инфляции, что позволит уменьшить до минимума обесценение амортизационных ресурсов.

Учитывая подверженность российской экономики высоким темпам инфляции, применение подобных методических положений позволит восстановить организационно-экономический механизм простого воспроизводства основных фондов.

Библиографический список

1. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.
2. *Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А.* Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.). Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 36–39.
3. *Поведишников С. В., Чулуянис А. В.* Амортизационный фонд как инструмент инвестиционной политики компании // Аудит и финансовый анализ. 2017. № 1. С. 238–242.
4. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.
5. *Попов А. Ю.* Современные концепции учета восстановления основных средств // Сибирская финансовая школа. 2017. № 5(124). С. 57–60.

Л. О. Измоденова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Специфика бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в организациях, применяющих специальные налоговые режимы

Статья посвящена анализу особенностей и способов бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на малых предприятиях, применяющих специальные налоговые режимы. Раскрыты варианты упрощенного ведения учета, а также особенности применения, преимущества и недостатки кассового метода.

Ключевые слова: доходы; расходы; специальные налоговые режимы; малые предприятия; упрощенные способы бухгалтерского учета; кассовый метод.

Для развития деятельности малого и среднего бизнеса требуется оптимизация их налогового бремени перед бюджетом Российской Федерации, в целях снижения налоговой нагрузки на данные субъекты предпринимательства существуют предусмотренные отечественным налоговым законодательством специальные налоговые режимы.

Большинство специальных налоговых режимов как в России, так и других странах предполагает замену множества налогов единым [2]. Законодательством Российской Федерации предусмотрены пять специальных налоговых режимов: единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, патентная система налогообложения.

Доходы и расходы любого предприятия являются важными объектами учета: как налогового – для правильного формирования налогооблагаемой базы, так и бухгалтерского – для достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности [1]. Для целей бухгалтерского учета доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. В зависимости от характера деятельности расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие.

Большинство предприятий, применяющих специальные налоговые режимы является субъектами малого предпринимательства. Субъекты малого предпринимательства имеют право применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Организация, которая применяет упрощенные способы, самостоятельно избирает состав применяемых упрощенных способов для ведения бухгалтерского учета. Примерами таких способов могут служить неприменение некоторых ПБУ, возможность ведения бухгалтерского учета кассовым методом, упрощенные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все эти способы фиксируются в учетной политике, которая должна обеспечивать рациональный бухгалтерский учет исходя из условий хозяйственной деятельности [4].

Одним из основных упрощенных способов ведения бухгалтерского учета доходов и расходов является кассовый метод учета данных показателей, который удобно совмещать с налоговым учетом доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения – наиболее распространенным специальным налоговым режимом в России [3]. Доходы и расходы при кассовом методе признаются в отчетном периоде, в котором они были фактически получены (оплачены). Удобство кассового метода заключается в учете доходов и расходов согласно движению денежных средств, не возникает ситуации, характерной для метода начисления, когда работа выполнена, деньги еще не получены, но уже есть реализация, т. е. необходимо заплатить налог. Основной недостаток – невозможность отражения полной картины финансового состояния фирмы.

Малым предприятиям, применяющим специальные налоговые режимы важно снижать налоговую нагрузку и грамотно учитывать доходы

и расходы в целях налогообложения. Стремясь сблизить и оптимизировать бухгалтерский и налоговый учет, малому предприятию необходимо ответственно подходить к разработке учетной политики и выбору упрощенных способов бухгалтерского учета для обеспечения рациональности, а также точности и информативности бухгалтерских показателей. Малому предприятию необходимо учитывать возможность заинтересованности внешних пользователей, таких как банки и инвесторы, в достоверности и полноте отчетности, которая составляется в соответствии с выбранными предприятием способами учета.

Библиографический список

1. *Нечехина Н. С., Мустафина О. В.* Теоретические и методологические основы парадигмы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов // Вестник НГУЭУ. 2018. №2. С. 195–204.

2. *Нечехина Н. С., Попов А. Ю., Кочар И.* Сравнительный анализ налогообложения субъектов малого предпринимательства в России и Польше // Управленец. 2015. №2(54). С. 11–17.

3. *Попов А. Ю., Бороненкова С. А.* Налоговый учет по налогу на прибыль : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

4. *Хрулева А. В., Буянова Т. И.* Развитие учетной политики в России // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 121–124.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

М. С. Кардашина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности применения РСБУ и МСФО в отношении основных средств

Рассмотрены основные подходы к учету основных средств с точки зрения РСБУ и МСФО. Обоснована необходимость перехода российских компаний на МСФО и реформирования отечественного учета в соответствии с международными правилами.

Ключевые слова: основные средства; поступление основных средств; международные стандарты финансовой отчетности.

В условиях рыночной экономики все больше повышается значение бухгалтерского учета ресурсов, в том числе основных средств. Это объясняется тем, что в экономике страны довольно большое количество

проблем связано с основными средствами. По причине изношенности оборудования выпускаемая продукция недостаточно конкурентоспособна [2].

Имеют место низкая фондоотдача, неполная загрузка производственных мощностей. Возможны завышение налоговой нагрузки при избыточном имуществе и неправильная оценка активов.

Необходимо отметить, что в данный момент в бухгалтерском сообществе особенно актуальна проблема внедрения международных стандартов финансовой отчетности в систему учета российских компаний.

Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами должно производиться для того, чтобы данные бухгалтерской и финансовой отчетности были доступны для понимания специалистам по всему миру.

Это необходимо организациям для выхода на мировой экономический рынок, для работы с иностранными поставщиками, инвесторами и покупателями.

На данный момент между положениями по бухгалтерскому учету и международными стандартами еще много различий как в вопросах учета поступления основных средств, так и в области их оценки.

В области учета основных средств обнаружены значительные расхождения РСБУ и МСФО. Российские и международные стандарты утверждают, что основные средства должны приниматься к учету по первоначальной стоимости, которая формируется разными способами в зависимости от источника поступления.

В контексте определения первоначальной стоимости при приобретении и самостоятельном изготовлении основных средств требования МСФО и РСБУ совпадают [1]. Во многих других случаях выявлены значительные расхождения в определении стоимости поступивших основных средств, в частности при приобретении объектов на условиях отсрочки, а также при их поступлении с учетом полученных субсидий.

Важнейшим отличием российских стандартов от международных является то, что МСФО определяют принципы составления бухгалтерской отчетности, а РСБУ – порядок ведения учета.

Проанализировав особенности применения обоих типов ведения бухгалтерского учета, а также их сходства и различия, были выявлены как преимущества, так и некоторые недостатки перехода российских компаний к ведению учета и предоставлению отчетности по международным стандартам.

Так, основными преимуществами перехода на МСФО являются:

- 1) улучшение состояния экономики страны в результате выхода на западный рынок и привлечения иностранных инвестиций;
- 2) возможность российских организаций получать банковские кредиты на более выгодных условиях;
- 3) повышение конкурентоспособности и известности компании, улучшение имиджа ввиду предоставления внешним пользователям достоверной информации;
- 4) улучшение качества ведения управленческого учета владельцами компании.

К отрицательным моментам реформирования российской системы ведения бухгалтерского учета можно отнести дополнительные трудовые и финансовые затраты. При этом на первоначальном этапе будет довольно трудно оценить положительные экономические последствия от применения международных стандартов [3].

В целом, внедрение Международных стандартов учета и финансовой отчетности в нашей стране на протяжении длительного периода идет с большими затруднениями. Однако, если организации хотят выйти на международный уровень, что позволит им получить новые возможности для развития и роста, им необходимо переходить к ведению учета по международным стандартам.

Библиографический список

1. *Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А.* Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 36–39.

2. *Поведишникова С. В., Чепулянис А. В.* Амортизационный фонд как инструмент инвестиционной политики компании // Аудит и финансовый анализ. 2017. № 1. С. 238–242.

3. *Попов А. Ю.* Первоначальная оценка основных средств в бухгалтерском учете: ближайшие перспективы // Крымский научный вестник. 2016. № 3(9). С. 53–66.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

О. Н. Карпачева

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Внутренний контроль в компании ОАО «РЖД»: организация и теория

Статья посвящена вопросам организации внутреннего контроля в компании ОАО «РЖД». Определены единые системы внутренних контрольных процедур в области бухгалтерского и налогового учета и формирования отчетности, рассмотрены основы формирования системы внутреннего контроля на основе риск ориентированного подхода для обеспечения достоверности бухгалтерской информации.

Ключевые слова: внутренний контроль; система внутреннего контроля; риски; достоверность информации.

Внутренний контроль – категория, широко используемая в последние десятилетия в практической деятельности организации. Он важен, прежде всего, для самого хозяйствующего субъекта, поскольку никакие внешние ограничители не смогут обеспечить рациональное ведение дел без отлаженной и эффективной системы собственного внутреннего контроля [3].

Так же современные условия хозяйствования характеризуются постоянным увеличением текущей экономической информации, как на внешнем, так и на внутреннем уровнях. Для всех пользователей экономической информация является базой для принятия обоснованных управленческих решений [4]. В связи с этим существенно возрастает необходимость действующего контроля за полнотой и достоверностью текущей и отчетной экономической информации. Одним из основных инструментов решения подобных проблем является современный внутренний контроль, роль которого в принятии управленческих решений огромна.

Эффективность управленческих решений не в последнюю очередь зависит от достоверности бухгалтерской и управленческой отчетности. Искажение данных в отчетности может быть вызвано ошибками обработки первичных документов, неверно выстроенными бизнес-процессами компании, недобросовестным поведением персонала.

Внедрение системы внутреннего контроля позволит не только обеспечить достоверность финансовой информации, но и принять меры для их возможного устранения, снизить риски при принятии управленческих решений [2; 5].

Целью организации системы внутреннего контроля в транспортных корпорациях является создание эффективной контрольной среды

и постоянного мониторинга эффективности системы, автоматизация предупреждающих контролей и внедрение предотвращающих контролей [1].

В компании ОАО «РЖД» внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности осуществляется в соответствии с Положением о системе внутреннего контроля в холдинге «РЖД», утвержденным распоряжением ОАО «РЖД» от 23.01.2015 г. № 131р.

Также в компании ОАО «РЖД» приказом главного бухгалтера от 02.10.2017 г. № ЦБС-65 утверждена Концепция единой системы внутренних контрольных процедур в области бухгалтерского и налогового учета и формирования отчетности.

Данная Концепция определяет порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД», цели, задачи и процедуры внутреннего контроля, которые направлены на разработку методов защиты и сохранности активов, предотвращения ошибок, своевременную подготовку достоверной бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности и отчетности по МСФО, а также роли и ответственность всех субъектов системы внутреннего контроля. Целью Концепции является обеспечение контроля соответствия финансово-хозяйственной деятельности ОАО «РЖД» требованиям законодательства РФ и внутренним документам ОАО «РЖД» в части бухгалтерского и налогового учета, предупреждение искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности за счет обеспечения своевременности, полноты и аккуратности оформления бухгалтерскими записями всех фактов хозяйственной жизни.

Концепция разработана с целью установления единой системы внутреннего контроля как комплексной системы контрольных мероприятий по идентификации и управлению рисками искажения бухгалтерской (финансовой), налоговой отчетности, а также отчетности по международным стандартам ОАО «РЖД», направленной на обеспечение достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности на основе методологии COSO, определяющей основные понятия, компоненты и инструменты оценки системы внутреннего контроля и включает в себя отдельные положения стандарта «Управление рисками организаций. Интегрированная модель», разработанного COSO.

Формирование системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД» организовано на базе риск-ориентированного подхода, что позволяет на основе оценки существующих рисков повышать степень уверенности руководства в надежной и достоверной информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Библиографический список

1. Жуков В. Н. Развитие системы внутреннего финансового контроля в транспортных корпорациях с государственным участием : монография. М. : ИНФРА-М, 2017.

2. Козырчикова Э. Ю., Перминова И. М. Об организации подразделения внутреннего контроля в экономическом субъекте // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2018. №6(65). С. 52–54.

3. Мокина Н. С. Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой. Пермь: Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2016. С. 147–163.

4. Нечехина Н. С., Дударева А. А. Отчет внутреннего аудитора и его влияние на принятие управленческих решений // Аудиторские ведомости. 2017. №9. С. 18–20.

5. Сергиенко А. Н., Чулянис А. В. Реформирование аудита в России. Современный этап развития // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.

Научный руководитель: В. С. Матвеева,
кандидат экономических наук, доцент

Э. Ю. Козырчикова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

К вопросу о методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы учета материалов

В статье рассмотрены вопросы методики и алгоритма проведения судебно-бухгалтерской экспертизы материальных запасов. Приведены основные документы и вопросы, рассматриваемые в судебно-бухгалтерской экспертизе учета материалов.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза; методика судебной экспертизы учета материалов.

Особое значение при расследовании уголовных дел по экономическим, в частности по налоговым преступлениям, имеет проведение судебно-бухгалтерской экспертизы. Исследование экспертом-бухгалтером исходных данных и подготовка заключения включает в себя последовательное решение ряда расчетных задач и требует специальных бухгалтерских познаний, умения организовать ее так, чтобы последова-

тельность выполняемых экспертом-бухгалтером действий завершалась ответами на поставленные вопросы, обоснованными количественными вычислениями.

Алгоритмизация процедуры проведения судебно-бухгалтерской экспертизы материально-производственных запасов позволит снизить влияние личностного фактора при проведении экспертиз, оптимально достигать целей, поставленных перед экспертом-бухгалтером [2]. Также это даст возможность исключить превышение экспертами-бухгалтерами пределов их компетенции, уточнить методы и порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы [1].

Установившийся порядок организации и проведения бухгалтерской экспертизы по уголовным делам и практика работы в этой области позволяют сделать шаг на пути разработки алгоритма ее производства – сформулировать общие процедурные требования, подлежащие выполнению при проведении бухгалтерской экспертизы по уголовному делу [4].

Рассмотрим вопросы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы учета МПЗ.

Документы, подлежащие экспертизе, включают в себя [3]:

- 1) положение по учетной политике;
- 2) график документооборота;
- 3) штатное расписание;
- 4) организационная структура;
- 5) документ о разграничении полномочий руководителей прямого подчинения генеральному директору;
- 6) положения о структурных подразделениях;
- 7) доверенности на подписание договоров с поставщиками и покупателями; приказ о создании комиссии по списанию материально-технических ресурсов;
- 8) договоры материальной ответственности (индивидуальной и (или) коллективной) с работниками склада; трудовые договоры;
- 9) карточки складского учета;
- 10) первичные учетные документы по движению МПЗ;
- 11) оборотно-сальдовую ведомость по счетам учета собственных материалов, товаров для перепродажи, материалов, принятых на ответственное хранение и других видов МПЗ;
- 12) договоры ответственного хранения и акты приема-передачи МПЗ на ответственное хранение;
- 13) приказы о проведении инвентаризации, приказы о создании инвентаризационной комиссии и внесении изменений в состав инвентаризационной комиссии;

- 14) инвентаризационные описи;
- 15) акты инвентаризаций;
- 16) документы по учету недостач и излишков МПЗ;
- 17) другие внутренние нормативные документы, утвержденные руководителем; локальные нормативные акты.

Основные вопросы при проведении проверки:

- 1) имеется ли приказ о назначении материально ответственных лиц за сохранность материально-технических ресурсов;
- 2) заключены ли договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;
- 3) имеется ли приказ о назначении постоянно действующей комиссии по списанию материально-технических ресурсов, ее состав и полномочия (протоколы заседаний комиссии, регулярность работы комиссии в проверяемый период)?

При проверке материально-технических ресурсов, принятых на ответственное хранение, изучают:

- 1) наличие договоров ответственного хранения;
- 2) порядок определения стоимости услуг по хранению;
- 3) правильность расчетов арендной ставки (калькуляции);
- 4) аналитический учет ценностей, принятых на ответственное хранение;
- 5) правильность обособленного хранения материально-технических ресурсов, находящихся на ответственном хранении и собственных.

Экспертиза документирования движения материалов включает:

1) проверку наличия и действия распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением материально-технических ресурсов; изучение утвержденных графиков документооборота применяемой формы учета; проверку наличия регистров налогового учета;

2) проверку соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, порядка подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности по движению материально-технических ресурсов;

3) проверку работы с документами по движению материально-технических ресурсов и разделения обязанностей. Необходимо обратить внимание на своевременное составление первичных документов. Первичные документы по движению материально-технических ресурсов должны быть оформлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания, так как при большом интервале времени между совершением операции и ее учетом возрастает вероятность

ошибочных записей в первичном документе; содержать обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете»; соответствовать типовым унифицированным формам, если таковые установлены; соответствовать формам документов, установленным Положением по учетной политике организации; в случае внесения в бухгалтерский учет исправлений справки, содержащие обоснование таких исправлений, и специальные расчеты должны быть изложены просто и ясно во избежание двусмысленного толкования;

4) проверку организации документооборота. Следует проверить наличие контроля за документацией по движению материально-технических ресурсов, который осуществляется посредством: создания графика документооборота организации; последовательной нумерации первичных документов каждого вида в течение отчетного периода (для обеспечения поиска документов и выявления отсутствующих документов); наличие первичных оправдательных документов; брошюрования документов в папки по окончании отчетного периода; создания архива.

Обязательным элементом экспертизы является контроль за порядком проведения инвентаризации МПЗ и отражения ее результатов:

1) проверка соответствия порядка фактического проведения инвентаризации, порядку, установленному Положением по учетной политике организации и приказами о проведении инвентаризации;

2) проверка наличия в описях, сличительных ведомостях и других документах реквизитов и информации, подтверждающей фактическое проведение инвентаризации, в частности, подписей председателя и членов комиссии, подписей материально ответственных лиц, указание даты, места и периода проведения инвентаризации;

3) проверка соответствия сроков проведения инвентаризации в местах, удаленных от постоянного места работы членов инвентаризационных комиссий, со сроками, указанными в командировочных удостоверениях членов инвентаризационных комиссий;

4) проверка соответствия сроков проведения инвентаризаций с периодами, нахождения членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц вне рабочего места (отпуск, командировка, болезнь);

5) проверка проведения инвентаризации при смене материально ответственных лиц (увольнение, отпуск, болезнь);

6) проверка проведения инвентаризации при наличии фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

7) проверка проведения инвентаризации при наличии фактов стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций;

8) проверка результатов инвентаризации, проверяется соблюдение сроков подведения их итогов. Необходимо изучить решения, принятые по результатам инвентаризации, и проверить правильность отражения этих результатов в учете.

При обнаружении расхождений между фактическим наличием материально-технических ресурсов и учетными данными необходимо проанализировать причины отклонений. Результатом реализации этой процедуры является сличительная ведомость, которая является доказательством присутствия нарушений, а ее данные служат информационной базой для осуществления следующих процедур.

На следующем этапе проверяют документы по поступлению МПЗ: договоры купли-продажи (поставки) со всеми спецификациями; агентский договор или договор комиссии с приложениями; спецификация на поставляемые МПЗ; комиссионные и агентские поручения; дополнительные соглашения; требования (поручения), счета-фактуры; железнодорожные квитанции и товарно-транспортные накладные (коносамент или иной документ на груз, предусмотренный соответствующим транспортным «воздушным, морским» уставом или кодексом), при поставках импортного оборудования и материалов таможенная декларация; сопроводительные документы;

Проверка учета МПЗ при поступлении предполагает:

1) проверку формирования первоначальной стоимости МПЗ, с учетом способа поступления (приобретение за плату, вклад в уставный капитал и др.);

2) проверку соответствия фактически применяемого варианта учета транспортно-заготовительных расходов методу, утвержденному Учетной политикой;

3) проверку экономической обоснованности расходов на информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением МПЗ;

4) проверку полноты и своевременности документирования хозяйственных операций по поступлению МПЗ.

Проверка процедуры списания материалов в производство и на иные цели включает в себя:

1) проверку наличия утвержденных норм расхода материалов по видам работ (услуг). Обоснованность норм расхода. Соблюдение норм расхода;

2) проверку целевого и неэффективного использования МПЗ в соответствии с утвержденными нормами расхода;

3) проверку применения форм актов на списание материалов, утвержденных Учетной политикой. Соблюдение графика документооборота; соответствие подписей лиц, визирующих и утверждающих документы по расходу материалов штатной структуре и документообороту;

4) проверку своевременности и полноты представления в бухгалтерию документов на списание МПЗ;

5) проверку расхода материалов на общепроизводственные и общехозяйственные. При проверке выявляют факты списания активов непроизводственного назначения без указания места последующего использования, целей использования, в несопоставимом количестве для использования в указанных в обосновании целях.

Таким образом, определены основные вопросы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы материально-производственных запасов, перечень документации, необходимой для наиболее эффективного и правильного проведения экспертизы с целью в полном объеме ответить на вопрос следственных органов или суда о правомерности ведения в исследуемом субъекте учета материально-производственных запасов.

Библиографический список

1. *Козырчикова Э. Ю.* Приемы и методы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при ее производстве и практика применения судебно-бухгалтерской экспертизы) // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 5. С. 1–14.

2. *Козырчикова Э. Ю., Песчанских Г. В.* К вопросу алгоритмизации процесса производства судебно-экономических экспертиз, назначаемых при расследовании уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник академии экономической безопасности МВД России. 2010. № 1. С. 41–47.

3. *Манаева М. С., Рыкалина О. А.* Система внутреннего контроля торгового предприятия // Экономика и сервис: от теории к практике: материалы VI Международ. науч.-практ. конф. (Владимир, 20 марта 2018 г.). Владимир : Изд-во ВлГУ, 2018. С. 442–446.

4. *Рыкалина О. А.* Особенности группировки учетного и внеучетного документа экспертом-бухгалтером при доказывании противоправных действий // Расследование преступлений: проблемы и пути их решения. 2016. № 2(12). С. 191–193.

О. В. Котова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

О. А. Воротилова

*Волгоградский государственный технический университет
(Волгоград)*

Актуальные вопросы внешнего контроля качества аудиторской организации

Раскрывается сущность понятия «качество аудита»; определена система нормативного регулирования контроля качества аудита; дана характеристика внутреннего и внешнего контроля качества аудита. Выявлены актуальные вопросы прохождения контроля качества аудиторских организаций.

Ключевые слова: качество аудита; система нормативного регулирования; внутренний контроль качества аудита; внешний контроль качества аудита; проблемы контроля качества аудита; система саморегулирования; независимая оценка; заявление о независимости.

В связи с продолжением в России процесса реформирования экономической системы одним из важнейших направлений является реформирование аудиторского сектора, для которого актуальным являются вопросы объективного результата внешнего контроля качества работы аудиторской организации [4]. Если говорить о модели регулирования аудиторской деятельности в России, то следует отметить, что для России характерно законодательно определенное разделение полномочий государства и профессионального сообщества.

Согласно принятой модели регулирования аудиторской деятельности осуществляется посредством взаимодействия трех субъектов:

1) уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ), который фактически осуществляет государственное регулирование аудита, включая выработку государственной политики в сфере аудиторской деятельности; нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности; ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

2) совет по аудиторской деятельности – орган смешанного регулирования, осуществляющий, среди прочих, функции рассмотрения вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности; подготовку проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности и рекомендации их к утверждению уполномоченным федеральным органом; оценку деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы их членов;

3) саморегулируемые организации аудиторов, которые осуществляют саморегулирование аудиторской деятельности, т. е. осуществляют контроль за своими членами.

Контроль качества аудита (Audit Quality Control) представляет собой совокупность процедур, выполняемых для обеспечения уверенности в том, что аудит проводится в соответствии со стандартами аудиторской деятельности¹.

В настоящее время выделяется два вида контроля качества аудита: внутренний и внешний. Принципы внутреннего контроля качества и конкретные процедуры по их реализации декларируются внутрифирменными стандартами аудиторских организаций [2; 3]. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган Министерство финансов – Федеральное Казначейство [1].

В связи с предложенными Банком России новыми изменениями в федеральный закон «Об аудиторской деятельности» функции государственного контроля будут переданы Банку России, таким образом в рассмотренной иерархии появляется новый участник.

Понятие «качество аудита» – категория, характеризующая степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны клиентов. Проблема качества аудита актуальна для всех экономически развитых стран. Это обуславливает необходимость осуществления контроля за результатами работы аудиторов. Усиление контроля качества аудита может служить толчком к изменению общественного мнения по вопросу необходимости проведения аудита и к росту степени доверия мнению аудиторов и к профессии в целом.

На сегодняшний день благодаря инициативе Минфина и Банка России, выразившим недоверие качеству аудита в России, был запущен механизм кардинального изменения существующей системы контроля за аудиторскими компаниями. По мнению Банка России, число аудиторских компаний должно существенно уменьшиться и требования к оставшимся будут очень высокие. По сути предлагаемые Банком России требования смогут удовлетворить только компании большой четверки. У них есть необходимое количество аудиторов с единым аттестатом, а судьба регионального аудита сегодня не очень волнует нового регулятора. Он идет по пути очищения рынка от ненужных ему элементов, аналогично реформированию банковского сектора.

¹ *Аудиторская терминология.* URL : <http://users.i.com.ua/~russo/book/terms.htm>.

В статье 10 федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлено: «Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности».

Аудиторская организация, аудитор обязаны:

- 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять необходимую для проверки документацию и информацию;
- 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации».

Непрохождение контроля качества аудиторской организацией грозит исключением из реестра СРО, а аудиторам физическим лицам грозит лишением квалификационного аттестата.

Рассмотрим, как на сегодня оценивается деятельность аудиторской компании, с какими трудности встречаются аудиторские компании в ходе прохождения внешнего контроля качества.

Авторы исследовали результаты внешних проверок Федерального Казначейства и действующих СРО аудиторов – СРО «Ассоциация Содружество» и СРО «Российский союз аудиторов».

В сентябре 2016 г. Советом по аудиторской деятельности (22.09.2016 г., протокол №26) были одобрены «Единые критерии оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, обеспечивающих реализацию риск-ориентированного подхода при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов». Всего данным документом предусмотрено три основных вида заключений по результатам ВККР:

- 1) существенные нарушения не выявлены (оценка 1);
- 2) выявлены существенные устранимые нарушения (оценка 2);
- 3) выявлены существенные устранимые нарушения (оценка 3).

В 2017 г. Федеральным Казначейством было проведено 185 проверок аудиторских организаций, из них без применения мер воздействия 11 аудиторских компаний. СРО ААС в 2017 г. проведено 66 проверок (по состоянию на 24.07.2017 г.), из них оценку «1» получили 25 компаний, существенные нарушения установлены у 8 компаний, По данным СРО РСА проведено 189 проверок, из них у 11 компаний выявлены

существенные неустраняемые нарушения, также СРО РСА проведено 30 внеплановых проверок, из них 16 компаний получили оценку «1»¹.

Таким образом пока основная часть аудиторских компаний проходят внешний контроль качества достаточно благополучно, но возникают трудности, в том числе из-за изменений требований в нормативной базе.

Необходимо выделить основные проблемы, возникающие при ВККР для аудиторских компаний:

1) нестыковка сроков проведения проверок при составлении Планов проверок СРО и Федерального Казначейства;

2) разная трактовка нарушений, выявленных в ходе проверок в соответствии с утвержденным Минфином РФ и одобренным Советом по аудиторской деятельности «Временным классификатором нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов» существуют разные подходы к трактовке одного и того нарушения представителями Федерального Казначейства и экспертами СРО;

3) использование экспертами СРО результатов проверок представителей Казначейства. Экспертами СРО формулируются замечания при наличии разногласий по результатам проверок Федерального Казначейства;

4) формальный подход представителей проверяющих органов к оценке соблюдения аудиторами независимости. При неустановлении фактов представители Казначейства указывают замечания об отсутствии подтверждения независимости сотрудников аудиторской компании в отношении аудируемого лица. Данные замечания невозможно оспорить на практике;

5) отсутствие процедуры согласования результатов ВККР представителями проверяющего органа с аудируемым лицом.

Таким образом, все перечисленные проблемы, на наш взгляд требуют внимания и обсуждения. Решение указанных вопросов может помочь аудиторским организациям улучшить результаты ВККР, больше внимания уделить качеству аудиторских проверок, не тратить драгоценное время на оспаривание результатов контроля качества.

Библиографический список

1. *Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А.* Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации: материалы

¹ *Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.*
URL : <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/>.

Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 36–39.

2. Курочкина Ю. В., Сергиенко А. Н. Организация внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 173–178.

3. Нечухина Н. С., Дударева А. А. Отчет внутреннего аудитора и его влияние на принятие управленческих решений // Аудиторские ведомости. 2017. № 9. С. 18–20.

4. Сергиенко А. Н., Чулянис А. В. Реформирование аудита в России. Современный этап развития // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.

А. Ю. Кузнецова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Организация учета в микрофинансовых организациях и контроль за их деятельностью

Рассмотрена сущность микрофинансирования как одного из инновационных инструментов финансового рынка. Представлен анализ статистических показателей развития микрофинансовых организаций в России. Раскрыты предпосылки развития рынка микрофинансирования, преимущества микрофинансовых институтов, принципы учетной политики микрофинансовой организации.

Ключевые слова: микрокредитование; микрофинансирование; PDL; installments; малое и среднее предпринимательство.

Сегодня в условиях посткризисной экономики и достаточно жестких условиях кредитования малого предпринимательства нельзя недооценить роль микрофинансирования, представляющего собой один из инновационных инструментов финансового рынка.

В качестве основных направлений развития финансового рынка РФ на период 2016–2018 гг. и на 2019–2021 гг. обозначены обеспечение защиты прав потребителей финансовых услуг, повышение доступности финансовых услуг для населения и субъектов малого предпринимательства, а также усиление внимания к финансовой грамотности населения. Решение важных социально-экономических задач неразрывно связано с развитием финансового рынка страны, обеспечением доступности финансовых услуг для граждан, малого и среднего бизнеса.

В настоящее время высокая потребность в финансовых услугах со стороны населения и бизнеса формирует общественный спрос, удовлетворить который с должным уровнем качества может только сильная и устойчивая финансовая система, грамотно сбалансированная в части развития банковского сектора и некредитных финансовых институтов (в том числе к таковым относятся микрофинансовые организации, кредитные кооперативы, ломбарды). Кредитование (финансирование) обеспечивает финансовые потребности процесса расширенного воспроизводства. Вместе с тем кредит и заем выступают относительно самостоятельными звеньями финансовой системы, имея особые специфические методы перераспределения свободных денежных средств.

В экономической литературе понятие микрокредитование истолковано, как эффективный финансовый инструмент, заключающийся в предоставлении сравнительно небольших займов населению и субъектам малого бизнеса, которым банковские услуги недоступны в силу того, что заемщики не соответствуют требованиям традиционной финансовой системы [1; 3; 4]. А также у микрофинансовых институтов есть ряд преимуществ, такие как быстрота рассмотрения заявки клиента и отсутствие требования к наличию поручителя и качеству залога. В связи, с чем индивидуальные предприниматели обращаются за микрокредитами, способствуя развитию новых форм и источников заемных ресурсов, появлению новых кредитных продуктов [5].

Предпосылками к развитию рынка микрофинансирования в России послужили невысокий уровень жизни значительной доли населения, а также низкий уровень доступности банковских кредитов в регионах. Российский рынок микрофинансирования зародился 15 лет назад, однако бурный рост его начался в 2013–2014 гг., во многом благодаря ужесточению требований к заемщикам со стороны банков.

С 2013 г. функцию по регулированию, контролю и надзору за деятельностью рынка микрофинансирования осуществляет Банк России и принимает все возможные меры к снижению негативных последствий и рисков, связанных с развитием микрокредитования [2].

Микрофинансирование решает несколько важнейших задач: развивает малый бизнес, особенно стартующий, тем самым направляя предпринимателей работать с легальным финансированием и кредитованием; содействует решению социальных проблем, поскольку кредитование стартующего бизнеса дает возможность открыть собственное дело, развивает реальную альтернативу банковскому кредитованию с учетом более гибких требований к заемщику, быстроты рассмотрения заявки клиента и отсутствие требования к наличию поручителя [6].

В соответствии с Федеральным законом¹ микрофинансовые организации (МФО) могут осуществлять свою деятельность в виде микрофинансовой компании (МФК) или микрокредитной компании (МКК).

По состоянию на 30.09.2018 г. в государственном реестре состояло 2 001 МФО (54 МФК и 1947 МКК). Умеренными темпами продолжает снижение общего количества МФО – за 12 месяцев общее количество МФО снизилось на 288 компаний. Снижение количества компаний в основном произошло за счет выбытия организаций, зарегистрированных как МКК: за указанный период количество МКК сократилось на 13 %, а количество МФК выросло на 3,8%. Тенденция на снижение темпов выбытия организаций, наметившийся в предыдущих периодах, вновь сменилась ростом [7].

Изучая портфель микрозаймов и динамику объемов выданных займов в 2018 г. темп роста совокупного портфеля поддерживался за счет микрозаймов физическим лицам, наибольшая активность наблюдалась в сегменте «Деньги до зарплаты» (PDL²-онлайн займов³), а также возрос спрос на среднесрочные потребительские микрозаймы (Installments⁴).

Одним из развивающихся направлений в 2018 г. является сегмент малого и среднего предпринимательства, который наряду с потребительским кредитованием, может стать опорным сегментом для развития микрофинансового рынка. Наибольшую долю кредитов малому и среднему предпринимательству среди всех МФО выдают МФО с государственным участием в капитале.

Таким образом, финансирование малого и среднего предпринимательства продолжает развиваться за счет инфраструктуры поддержки малого и среднего предпринимательства со стороны государства, нежели рыночным механизмом. В конце 2018 года Президентом Российской Федерации подписан Федеральный закон от 27.12.2018 г. №537-ФЗ, в котором утверждено увеличение максимальной суммы микрозайма с 3 до 5 млн руб., тем самым будут расширены возможности субъектов малого и среднего предпринимательства по привлечению доступности финансирования и как следствие развитие МФО, финансирующей указанные категории субъектов.

¹ Федеральный закон от 02.07.2010 г. № 151-ФЗ «О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях».

² PDL (*Pay Day Loans*) – сегмент краткосрочных потребительских микрозаймов физическим лицам на срок до 30 дней на сумму до 30 тыс. руб.

³ *Онлайн-микрозаймы* – это договоры, которые заключены через сеть Интернет и денежные средства по которым предоставлены физическому лицу в безналичной форме.

⁴ *Installment* – сегмент потребительских микрозаймов, которые предоставляются в соответствии с ФЗ от 21.12.2013 г. №353-ФЗ «О потребительском кредите (займе)» на срок более 30 дней на сумму более 30 тыс. руб.

Библиографический список

1. *Бородина М. А.* Микрофинансовые организации: возможности и перспективы развития бизнеса // Экономика и предпринимательство. 2018. №4(93). С. 613–617.
2. *Жданов Д. В., Буянова Т. И.* Особенности формирования резерва на возможные потери по займам в кредитном потребительском кооперативе // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 31–35.
3. *Зайцева И. Г., Бородина М. А.* Микрокредитные и микрофинансовые организации в 2016–2017 гг.: структурные характеристики и особенности регулирования Банком России // Банковские услуги. 2018. №2. С. 18–24.
4. *Копченко Ю. Е.* Микрофинансовые организации: содержание деятельности и роль в экономике // Наука и общество. 2016. №3(26). С. 33–37.
5. *Мамута М. В., Сорочкина О. С.* Введение в микрофинансирование // Глобальные рынки и финансовый инжиниринг. 2015. Т. 2, №2. С. 143–156.
6. *Первой И. Н., Коновалова М. Е.* Микрофинансовые организации и их роль в развитии денежного обращения // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2017. №1-2. С. 274–279.
7. *Черных С. И.* Микрофинансовые организации в отечественной финансово-кредитной системе: проблемы роста // Вестник Института экономики Российской академии наук. 2017. №2. С. 139–146

Научный руководитель: А. Ф. Черненко,
доктор экономических наук, профессор

Д. В. Макарова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Учет кредитов и займов, а также расходов по ним

Рассмотрены учетные аспекты расчетов по займам и кредитам: вопросы признания расходов по ним; определение перспективных направлений развития учета. Конкретизируются понятия «заем» и «кредит»; разъясняются особенности учета долговых средств и затрат; сравниваются модели отечественного и международного опыта.

Ключевые слова: заем; кредит; проценты; инвестиционные активы; дополнительные расходы.

В современных условиях рыночной экономики и ведения бизнеса, руководству нужно решать множество задач для повышения конкурентоспособности своего предприятия: реорганизация или же расширение производства, пополнение оборотных активов, обновление основных средств, разработка маркетинговой политики и т.д. Не всегда на эти

цели у организаций имеются свободные денежные средства, поэтому зачастую выход находится в следующем: взять кредит или заем. В силу этого вопросы привлечения заемных средств и отражения их в учете и отчетности является актуальным вопросом, требующим подробного рассмотрения.

При намерении вступить в кредитные отношения следует понимать отличия кредита от займа. Ведь если кредит – это денежные средства, которые выдаются исключительно финансово-кредитным учреждениями и предполагающий выплату процентов; то заем может быть как в денежной, так и в натуральной форме, возмездный или безвозмездный, а кредитором выступают физические или юридические лица [1].

В бухгалтерском учете в зависимости от срока (краткосрочный или долгосрочный) суммы долга размещают по Кредиту счетов 66 и 67 соответственно. Также открываются специальные субсчета, на которые равномерно ежемесячно начисляются проценты [2].

В зависимости от целей вступления в кредитные отношения определяется, дебет каких счетов использовать: Дебет счета 08 – если заемные средства были взяты на приобретение, изготовление, строительство инвестиционного актива, в остальных случаях (начисленные проценты к уплате и дополнительные расходы) отражаются по Дебету счета 91-2 [4]. Кроме того, если берется валютный заем, то его необходимо отражать в регистрах бухгалтерского учета в рублях и в иностранной валюте, а также выполнять перерасчет сумм на последний день месяца и на дату каждой операции. Все правила и методика закреплена в ПБУ 15/08 «учет расходов по займам и кредитам».

Не первый год отмечается, что российская система бухгалтерского учета пытается приблизиться к принципам МСФО. Эту тенденцию можно проследить между ПБУ 15/08 и МСФО (IAS) 23. Обе системы предполагают отражение затрат на инвестиционные активы, дополнительных расходов отдельно от суммы кредита, а также обязательно ведется учет курсовых разниц [3]. Однако в некоторых вопросах (в частности расчет процентов по займам, учет основного тела долга, периоды капитализации и т. д.) отечественная и международная модель расходится. В частности отражение кредитного обязательства по нормам МСФО производится исходя из его справедливой стоимости, которая может исчисляться, в том числе, путем дисконтирования подлежащих перечислению денежных потоков.

Итак, вступление в кредитные отношения – это частая ситуация, которая возникает как в условиях российской экономики, так и в зарубежной практике. Часто бизнес нуждается в дополнительных средствах

для решения определенных задач и становится должником. Учет кредитов и займов, а также расходов по ним имеет множество нюансов и тонкостей. И чтобы полученные средства принесли пользу, а не разорили предприятие, бухгалтеру необходимо скрупулезно изучить вопрос и определиться с методологией учета, которая будет лучше всего подходить предприятию и отражать его реальное финансовое состояние.

Библиографический список

1. *Нечуехина Н. С., Девятова Т. Ю.* Учет и экономический анализ в кредитных и коммерческих организациях : учеб. пособие и практикум. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018.

2. *Попов А. Ю.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

3. *Попов А. Ю., Матвеева В. С., Поведишишникова С. В.* Особенности учета контрактных обязательств по РСБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2017. № 6(83). С. 1040–1043.

4. *Теоретические основы бухгалтерского учета* : учеб. пособие / Н.С. Нечуехина, В.В. Калицкая, И.М. Перминова, О.С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

В. В. Маков, О. Г. Кантор

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(Уфа)*

Финансовый риск-контроллинг как элемент совершенствования анализа экономической деятельности хозяйствующего субъекта

Рассмотрены теоретико-методологические особенности и проблемы применения финансового риск-контроллинга на современных предприятиях. Показаны преимущества финансового риск-контроллинга как инструмента оценки результатов достижения финансовых целей предприятия и фактора информационного обеспечения анализа экономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Ключевые слова: риск-контроллинг; финансовый риск-контроллинг; механизм финансового риск-контроллинга.

В современных условиях управление промышленным предприятием требует решения комплексных проблем, и от того, как предприятие преодолевает данные проблемы, зависит и его успех на рынке. Поэтому большое значение приобретают особенности формирования и развития

специфических инструментов, одним из которых является механизм контроллинга, его структуры и методов, которые способны обеспечить финансовую стабильность и повысить конкурентную способность предприятий промышленного сектора российской экономики [2].

Контроллинг – это процесс управления будущим с целью обеспечения длительного функционирования организации и ее структурных подразделений [3].

Риск-контроллинг представляет собой деятельность с целью уменьшения затрат, направленную на снижение вероятных убытков до минимума, которым, как и мероприятиям по их предотвращению, дается денежная оценка.

Таким образом, в общей системе риск-контроллинга, организуемого на предприятии, выделяется один из центральных его блоков – финансовый риск-контроллинг.

Финансовый риск-контроллинг представляет собой совокупность методов, которые направлены на улучшение учетной политики и управления предприятием. Исходя из этого, целью финансового риск-контроллинга будет формирование целенаправленного комплекса мероприятий, обеспечивающих финансовую стабильность предприятия в процессе управления финансами и максимизацию его прибыли и стоимости капитала. Для достижения данной цели финансовый риск-контроллинг должен решать следующие задачи: обеспечить высокую рентабельность и оптимальный уровень ликвидности предприятия и осуществлять поддержку платежеспособности [4].

Система финансового риск-контроллинга способна решать такие проблемы, как: низкая платежеспособность, сложность контролирования дебиторской задолженности, несовершенство системы внутренней финансовой отчетности, использование не самых эффективных методик управления затратами, ошибочный расчет прибыльности организаций, и достаточно высокие налоги, уплачиваемые в бюджет. Финансовый риск-контроллинг принято считать одним из самых эффективных инструментов решения вышеупомянутых проблем.

Основные функции, которые выполняет финансовый контроллинг, заключаются в наблюдении, как проходит реализация финансовых заданий, в измерении несоответствия фактических результатов финансовой деятельности от намеченных, в формировании и реализации финансовых планов предприятия, а также выполняет такие функции, как разработка и анализ методов составления финансовой отчетности.

В качестве основных элементов финансового контроллинга различают кратко-, средне- и долгосрочное планирование [1].

Долгосрочное финансовое планирование связывают с инвестиционным планированием, но его информационная точность снижается при удалении планового момента времени.

Среднесрочное финансовое планирование предусматривает уточнение запланированных выплат, их объемов и сроков. Оно дополняет долгосрочное планирование.

Краткосрочное финансовое планирование используется в рамках подробного финансового плана с плановым периодом 3–12 месяцев.

Построение на предприятии системы финансового риск-контроллинга основывается на следующих принципах (см. рисунок):



Принципы финансового риск-контроллинга

Риск-контроллинг представляет собой деятельность с целью уменьшения затрат направленную на снижение вероятных убытков до минимума, которым, как и мероприятиям по их предотвращению, дается денежная оценка.

Основная идея концепции финансового риск-контроллинга заключается в повышении эффективности управления стратегическими и тактическими рисками предприятия посредством создания методической и информационно-аналитической системы, представляющей собой синтез элементов планирования, учета, контроля и анализа в сфере управления рисками.

Залогом успешной деятельности предприятия, в долгосрочном периоде, является эффективно функционирующая система финансового риск-контроллинга. Поэтому необходимость формирования точной и результативной системы финансового риск-контроллинга очевидна. Также финансовый риск-контроллинг обладает рядом методов и рычагов, посредством которых одни управляющие системы способны воздействовать на другие управляемые.

Данные рычаги финансового риск-контроллинга характеризуют набор финансовых групп, с помощью которых управляющая подсистема оказывает воздействие на управляемую подсистему, а финансовые методы – это совокупность способов использования одного или нескольких финансовых рычагов.

Важным элементом механизма финансового риск-контроллинга выступает нормативно-правовое обеспечение, которое для определенной организации может включать налоговое и бюджетное законодательства, постановления правительства и министерства РФ, устав предприятий, приказы руководств, стратегические и финансовые планы. Разработка таких методик, как учет затрат, оптимизация налоговых выплат, расчет показателей финансовой устойчивости предприятия, обеспечивают финансовый риск-контроллинг методической составляющей.

Также нужно отметить, что, для того чтобы обеспечить эффективность механизма финансового риск-контроллинга, достоверная информация, требуемая для организации финансовой деятельности предприятия, является необходимой составляющей. Информационное обеспечение финансового риск-контроллинга включает в себя экономическую, коммерческую, финансовую и прочую информацию.

Таким образом, в системе риск-контроллинга и управления следует обозначить важность роли финансового риск-контроллинга, как нового и эффективного элемента. Метод управления финансами на основе финансового риск-контроллинга является достаточно перспективным инструментом для оценки результатов достижения финансовых целей предприятия. Внедрение системы финансового риск-контроллинга на предприятиях промышленности также может создать условия для совершенствования методов анализа экономической деятельности и повышения эффективности разработки и реализации управленческих решений в части улучшения финансового состояния предприятия.

Библиографический список

1. Буянова Т. И. Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.

2. Нечухина Н. С., Полозова Н. А., Буянова Т. И. Контроллинг как механизм успешной трансформации промышленности в цифровую экономику // Цифровая трансформация экономики и промышленности: проблемы и перспективы. СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2017. С. 256–277.

3. Теплякова Т. Ю. Контроллинг: учеб. пособие. Ульяновск : УлГТУ, 2010.

4. Чувашлова М. В. Внедрение контроллинга в систему управления предприятием авиационной промышленности. М. : Изд. дом «Академии естествознания», 2013.

Л. И. Маслова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Изменения в анализе финансовых результатов кредитных организаций

Рассмотрены изменения в методике анализа финансовых результатов кредитных организаций, обусловленные необходимостью реализации Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 9), что потребовало существенной корректировки действовавших ранее нормативных документов Банка России, относящихся к отражению в бухгалтерском учете кредитных операций и операций с финансовыми инструментами.

Ключевые слова: финансовые результаты; классификация доходов и расходов; совокупный финансовый результат.

Функционирование коммерческой кредитной организации, в частности коммерческого банка, основывается на достижении определенных целей, среди которых одной из главных является ведение прибыльного хозяйства. Размер полученной банком прибыли (убытка) является отражением всего комплекса внутренних и внешних факторов, воздействующих на его деятельность, это результат всех активных и пассивных операций банка. В зависимости от величины полученного финансового результата (прибыли) банк производит корректировку своей депозитной и кредитной политики.

В связи с реализацией международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 9 «Финансовые инструменты») производится корректировка стоимости чистой ссудной задолженности и финансовых инструментов в соответствии с требованиями положения Банка России № 606-П. В отчетности указывается оценка активов после первоначального признания, стоимость активов на дату составления отчетности отражается с учетом ее корректировки за счет переоценки и изменения резерва на возможные потери.

Многообразие факторов, оказывающих влияние на результат банковской деятельности, определяют необходимость рассмотрения этого результата, как системы взаимосвязанных финансовых показателей, к числу которых относятся следующие:

- 1) доходы кредитной организации (банка);
- 2) расходы кредитной организации(банка);
- 3) прибыль (убытки) кредитной организации (банка);
- 4) доходность отдельных операций и банка в целом;
- 5) рентабельность банковской деятельности.

Размер прибыли банка зависит главным образом от объема полученных доходов и величины произведенных банком расходов. Следует отметить, что в отличие от других отраслей экономики в кредитных организациях к числу финансовых показателей относятся доходы и расходы, что обусловлено спецификой деятельности кредитных организаций. Основная деятельность банка заключается в совершении банковских операций и оказании банковских услуг клиентам. Вся остальная деятельность, приносящая доход, относится к побочным услугам.

В положении Банка России № 446-П «Положение о порядке определения доходов, расходов и прочего совокупного дохода кредитной организации» (ред. от 09.07.2018 г. и разъяснения Банка по применению положения 446-П от 18.02.2019 г.) определено, что является доходом и расходом кредитной организации.

Доходами кредитной организации признается увеличение экономических выгод, приводящее к увеличению собственных средств (капитала) кредитной организации и происходящее в форме притока активов. Доходы – это денежные поступления от производственной и непроизводственной деятельности, т.е. от основной и неосновной (побочной) деятельности; у банка могут быть также случайные доходы.

Расходами кредитной организации, согласно положению 446-П, признается уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению ее собственных средств (капитала) кредитной организации, за исключением распределения прибыли между акционерами или участниками и уменьшения вкладов по решению акционеров или участников, происходящее в виде выбытия активов. Расходы банка – это использование (затраты) денежных средств на производственную (банковскую) и непроизводственную деятельность.

Для наиболее полного раскрытия сущности банковских доходов и расходов, а также целей и глубины анализа, производится их классификация по различным признакам. Доходы и расходы подразделяются по форме получения (процентные, непроцентные, прочие); экономическому содержанию (операционные, не операционные, прочие); видам деятельности; способу включения в себестоимость, по классификации принятой в бухгалтерском учете для формирования отчетности по форме 0409102 «Отчет о финансовых результатах» (месячная, квартальная).

В работах многих авторов, посвященных анализу деятельности коммерческих банков: Л. Г. Батраковой [1], С. Ю. Бувевича и О. Г. Королёва [2], Г. С. Пановой [3], Г. Н. Щербаковой [4] приведены методики анализа доходов и расходов коммерческого банка с разной степенью детализации. Несмотря на некоторые различия в методиках, обуслов-

ленных, как правило, различными подходами к классификации доходов и расходов, а также изменениями нормативных документов, регламентирующих учет и отражение в отчетности этих показателей, общая схема анализа доходов и расходов следующая:

1) изучается состав, динамика и структура доходов и расходов в различных группировках;

2) производится детализация анализа по отдельным группам:

а) выявляются причины изменений в отдельных группах доходов и расходов, проводится факторный анализ;

б) производится оценка эффективности деятельности (выявляются резервы роста доходов и снижения расходов банка);

в) проводится анализ показателей прибыли и рентабельности.

Положением 446-П предусмотрено, что все доходы и расходы кредитной организации в зависимости от их характера и вида операции подразделяются на процентные и операционные. Кредитные организации признают доходы и расходы процентными либо операционными исходя из их характера и видов операций с учетом требований положения ЦБ РФ 446-П.

Доходы и расходы от оказания и получения различного вида услуг (комиссионные) в зависимости от вида операции также относятся к процентным или операционным. Регулятором определено, что под комиссионным доходом понимается полученное или причитающееся к получению кредитной организацией комиссионное вознаграждение.

В приведенной классификации значительно расширился перечень доходов и расходов, включаемых в состав операционных, в том числе включены доходы и расходы, носящие случайный характер.

Источниками информации для проведения анализа доходов, расходов, прибыли служат: оборотная ведомость «Отчет о финансовых результатах» форма № 0409102 (месячная, квартальная) и публикуемая форма 0409807 «Отчет о финансовых результатах» (квартальная, годовая). В связи с реализацией требований МСФО 9 «Финансовые инструменты» произошли изменения в отчетности, содержащей данные для проведения анализа. Кроме величины доходов и расходов по видам операций, отражаются также корректировки обусловленные переоценкой стоимости финансовых инструментов и изменением величины созданных резервов. Существенно усложнились структура и содержание формы 0409102. Она разделена на несколько частей, в том числе выделено две части по доходам и две части по расходам, каждая из которых содержит 7–9 разделов, включающих группу однородных по характеру операций (табл. 1).

Содержание отчета о финансовых результатах (форма 0409102)

Доходы	Расходы
Часть 1. Процентные доходы, доходы и корректировки от восстановления (уменьшения) резервов на возможные потери (6 разделов)	Часть 3. Процентные расходы, расходы от корректировок и расходы от формирования резервов на возможные потери (7 разделов)
Часть 2. Операционные доходы (9 разделов)	Часть 4. Операционные расходы (8 разделов)
<i>Раздел 1.</i> Доходы (кроме процентных) от операций с предоставленными кредитами и прочими размещенными средствами	<i>Раздел 1.</i> Расходы от операций с предоставленными кредитами
<i>Раздел 2.</i> Доходы (кроме процентных) от операций с приобретенными долговыми ценными бумагами	<i>Раздел 2.</i> Расходы по операциям с приобретенными долговыми ценными бумагами
<i>Раздел 3.</i> Доходы от операций с приобретенными долевыми ценными бумагами	<i>Раздел 3.</i> Расходы по операциям с приобретенными долевыми ценными бумагами
<i>Раздел 4.</i> Доходы от операций с полученными кредитами, а также с прочими привлеченными средствами и выпущенными долговыми ценными бумагами	<i>Раздел 4.</i> Расходы (кроме процентных) по операциям с полученными кредитами, а также с привлеченными средствами и выпущенными долговыми ценными бумагами
<i>Раздел 5.</i> Доходы от операций с производными финансовыми инструментами	<i>Раздел 5.</i> Расходы по операциям с производными финансовыми инструментами и по операциям хеджирования
<i>Раздел 6.</i> Доходы от операций с иностранной валютой и драгоценными металлами и их переоценка	<i>Раздел 6.</i> Расходы по операциям с иностранной валютой и драгоценными металлами и их переоценке
<i>Раздел 7.</i> Комиссионные и аналогичные расчеты	<i>Раздел 7.</i> Другие операционные расходы, в том числе комиссионные и аналогичные расчеты
<i>Раздел 8.</i> Другие операционные доходы	<i>Раздел 8.</i> Расходы, связанные с обеспечением деятельности кредитной организации
<i>Раздел 9.</i> Доходы, связанные с операциями по обеспечению деятельности кредитной организации	x

Доходы	Расходы
Всего доходов (часть 1 + часть 2)	Всего расходов (часть 3 + часть 4)
Часть 5. Налог на прибыль	
Часть 6. Финансовый результат (прибыль (убыток) после налогообложения)	
Часть 7. Прочий совокупный доход	
Часть 8. Совокупный финансовый результат	

При проведении анализа всё же целесообразно разделить операционные расходы на непроцентные (операционные) и прочие с целью выделить доходы и расходы, относящиеся к основной деятельности банка и доходы и расходы, носящие нестабильный и случайный характер, вызванные непредвиденными обстоятельствами (табл. 2).

Такая группировка статей доходов и расходов (процентные, непроцентные, прочие) позволяет определить, в какой степени доходы и расходы банка зависят от проводимых им основных операций (процентных и непроцентных) и других нестабильных, случайных (непредвиденных) факторов.

Таблица 2

**Статьи доходов и расходов,
включаемых при анализе в состав прочих**

Наименование	Символ ф. 102	Наименование	Символ ф. 102
1. Неустойки (штрафы, пени)	28 400	1. Неустойки (штрафы, пени)	47 400
2. Доходы по операциям с недвижимостью, временно не используемой в основной деятельности	28 500	2. Расходы по операциям с недвижимостью, временно используемой в основной деятельности	47 500
3. Прочие операционные доходы: доходы от передачи активов в доверительное управление; доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году; прочие доходы	28 800	3. Прочие операционные расходы: расходы от передачи актива в доверительное управление; расходы прошлых лет, выявленные в отчетном году; прочие расходы	47 800

Наименование	Символ ф. 102	Наименование	Символ ф. 102
4. Прочие доходы, связанные с операциями по обеспечению деятельности КО: неустойки (штрафы, пени) по прочим (хозяйственным операциям); безвозмездное получение имущества; возмещение причиненных убытков, в том числе страховое возмещение от страховщиков; оприходование излишков материальных ценностей, денежной наличности; списание обязательств и неустраиваемой кредиторской задолженности	29 400	4. Прочие расходы, связанные с обеспечением деятельности КО: неустойки (штрафы, пени) по прочим (хозяйственным операциям); судебные и арбитражные издержки; расходы от списания недостач имущества; расходы от списания недостач денежной наличности, сумм по имеющим признаки подделки денежным знакам; списание активов и невзысканной дебиторской задолженности; расходы, связанные с выплатой сумм по претензиям клиентов; благотворительность и другие аналогичные расходы	48 600

В зависимости от целей и задач анализа используются также и другие группировки. Например, источники дохода подразделяют на относительно стабильные и нестабильные. К более стабильным доходам относят процентный доход и доход от банковских услуг, к нестабильным – доходы от операций с ценными бумагами и доходы от непредвиденных операций.

Сопоставление общей суммы полученных банком доходов с общей суммой произведенных расходов позволяет выявить финансовый результат банковской деятельности (прибыль или убыток).

Для количественной оценки финансовых результатов деятельности банка в целом используются следующие показатели.

1. *Прибыль до налогообложения* (прибыль бухгалтерская – $\Pi_{\text{бух}}$) – общий финансовый результат, сформированный за счет всех видов деятельности в системе бухгалтерского учета (итог по счетам 70601 – 70604

минус итог по счетам 70606 – 70609). По данным формы 102 определяется как разность между общей суммой доходов (сумма итогов части 1 и части 2) и общей суммой расходов (сумма итогов части 3 и части 4), символ 01000 в ф. 102:

$$\Pi_{\text{бух}} = \text{Всего доходов} - \text{Всего расходов.}$$

В публикуемой отчетности (форма 0409807) общий финансовый результат отражается по ст. 22 «Прибыль(убыток) до налогообложения».

2. *Прибыль (убыток) после налогообложения* от продолжающейся деятельности определяется (ПР₁) как разность между прибылью до налогообложения ($\Pi_{\text{бух}}$) и суммой возмещения (расходом) по налогу на прибыль (ВН), т. е. по формуле:

$$\text{ПР}_1 = \Pi_{\text{бух}} - \text{ВН.}$$

3. *Прибыль(убыток) за отчетный период* (финансовый результат после налогообложения, скорректированный на финансовый результат от прекращенной деятельности). В ходе анализа данный показатель рассматривается как показатель чистой прибыли (ЧП). Он представляет собой разницу между прибылью от продолжающейся деятельности и прибылью от прекращенной деятельности (ПД₂), рассчитываемую по формуле:

$$\text{ЧП} = \text{ПР}_1 - \text{ПР}_2.$$

4. *Совокупный финансовый результат за отчетный период* (часть 8 формы 102) определяется как сумма прибыли после налогообложения за отчетный период (ЧП) и прочего совокупного дохода (убытка) за вычетом налога на прибыль (ПСД) по формуле

$$\text{СФР} = \text{ЧП} \pm \text{ПСД.}$$

Прочий совокупный доход (ПСД) формируется за счет корректировок справедливой стоимости долговых и долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, корректировки иных обязательств и инструментов хеджирования и других статей прочего совокупного дохода

Кроме приведенных показателей используются и другие по отдельным банковским операциям. Наиболее распространенными характеристиками доходности процентной группы операций банка являются показатели:

процентная маржа (чистый процентный доход, определяемый как разность между процентными доходами и расходами);

чистая процентная маржа (мера эффективности использования активов в зависимости от стоимости привлеченных ресурсов).

Библиографический список

1. *Батракова Л. Г.* Экономический анализ деятельности коммерческого банка: учебник. М. : Логос; Университетская книга, 2007.
2. *Бувечич С. Ю., Королёв О. Г.* Анализ финансовых результатов банковской деятельности : учеб. пособие. М. : КНОРУС, 2005.
3. *Панова Г. С.* Анализ финансового состояния коммерческого банка: учебное пособие. М. : Финансы и статистика, 1997.
4. *Щербакова Г. Н.* Анализ и оценка банковской деятельности (на основе отчетности, составленной по российским и международным стандартам). М. : Вершина, 2006.

И. Б. Мокина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Актуальные проблемы учета расчетов по налогу на прибыль и применения ПБУ 18/02

Рассмотрены вопросы учета расчетов по налогу на прибыль организации: сущность налога; методы учета расчетов по налогу на прибыль в случае ведении упрощенного бухгалтерского учета и в случае применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Раскрыта связь бухгалтерского и налогового учета при формировании отчетности и составлении декларации.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций; налогооблагаемая база; бухгалтерская прибыль; налоговый учет; бухгалтерский учет.

Налог на прибыль – прямой соразмерный налог. Он относится к разряду федеральных налогов, но поступления от его начисления распределяются между федеральным (3%) и бюджетом субъектов РФ (17%). Объектом обложения налога на прибыль является конечный результат финансово-хозяйственной деятельности предприятий – прибыль. Прибыль, в свою очередь, представляет собой разницу между доходами и расходами. Учет доходов и расходов в целях налогообложения отличается от учета доходов и расходов в бухгалтерском учете и прописан в главе 25 НК РФ. В налоговом учете формируется налогооблагаемая база, а в бухучете – бухгалтерская прибыль. Организации могут применять различные методы учета расчетов по налогу на прибыль [3].

Для исчисления налоговой базы в организации должна быть сформирована система налогового учета: интегрированная с системой бухучета или автономная. Порядок ведения налогового учета по налогу на прибыль утверждается в учетной политике организации. Для определе-

ния налоговой базы должны быть использованы регистры налогового учета, что закреплено статьей 314 НК РФ.

Субъекты малого и среднего предпринимательства могут вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность в упрощенной форме и не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [2]. Если у организации нет отличий между бухгалтерским и налоговым учетом доходов от реализации, то основная информация о доходах от реализации и расходах, связанных с производством и реализацией формируется по счету 90 «Продажи», а о внереализационных доходах и расходах по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Расхождения могут возникать, из-за того, что не все внереализационные доходы и расходы отражаются в налоговом учете по правилам бухгалтерского. Возникновение разниц между бухгалтерским и налоговым учетом приводит к тому, что суммы налоговой базы и бухгалтерской прибыли не равны. Таким образом, если заполнить отчет о финансовых результатах только по данным бухгалтерского учета, сумма налога на прибыль, отраженная по строке 2410 не будет соответствовать сумме налога, указанного в Декларации по налогу на прибыль. Применяя упрощенную методику расчетов по налогу на прибыль, организация производит исчисление налоговой базы идентифицируя, классифицируя и оценивая согласно правилам налогового учета доходы и расходы организации. Затем организация исчисляет налог на прибыль, подлежащий к уплате в бюджет, при этом сумма налога на прибыль не корректируется с данными бухучета при наличии разниц между налоговой базой и бухгалтерской прибылью, а возникшие разницы, при наличии различий бухгалтерского и налогового учета отражаются в отдельных регистрах, которые формируются и ведутся организацией самостоятельно.

Для того чтобы у бухгалтеров была возможность данные различия сравнивать и отражать в учете, а также формировать показатели, которые повлияют на сумму налога на прибыль в будущем, было разработано Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» [1]. Для целей применения данного ПБУ в учете формируются следующие показатели: условный расход (доход) по налогу на прибыль, текущий налог на прибыль, постоянные и временные разницы, постоянные налоговые активы и обязательства, отложенный налог на прибыль, отложенный налоговый актив (обязательство).

Правильность формирования показателей, перечисленных в ПБУ 18/02 должна проверяться равенством:

Текущий налог на прибыль = Условный расход (доход) по налогу на прибыль + Постоянные налоговые обязательства – Постоянные на-

логовые активы $\pm \Delta$ Отложенные налоговые активы $\pm \Delta$ Отложенные налоговые обязательства [4].

В бухгалтерском учете сумма налога на прибыль формируется на соответствующем субсчете «Налог на прибыль» по кредиту счета 68. Все вышеуказанные показатели отражаются в Отчете о финансовых результатах. А в бухгалтерском балансе отражаются отложенный налоговый актив в разделе I «Отложенные активы» и отложенное налоговое обязательство в разделе IV «Долгосрочные обязательства».

Библиографический список

1. Буянова Т. И., Власова И. Е. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.

2. Нечеухина Н. С., Попов А. Ю., Кочар И. Сравнительный анализ налогообложения субъектов малого предпринимательства в России и Польше // Управленец. 2015. №2(54). С. 11–17.

3. Поведишников С. В. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.

4. Попов А. Ю., Бороненкова С. А. Налоговый учет по налогу на прибыль : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

Научный руководитель: А. Ю. Попов,
кандидат экономических наук, доцент

О. В. Мустафина, Н. С. Нечеухина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Инструменты оценки рейтинга конкурентоспособности предприятия розничной торговли

Авторы статьи раскрывают значение анализа как инструмента оценки рейтинга конкурентоспособности предприятия розничной торговли. Актуальность темы обусловлена социально-экономической значимостью предприятий розничной торговли. Сделан вывод: способность стратегического развития отраслевых предприятий определяется уровнем и рейтингом их конкурентоспособности.

Ключевые слова: предприятие; розничная торговля; конкурентоспособность; анализ; критерии оценки.

Уровень конкурентоспособности отраслевых предприятий можно оценить системой критериев, что становится объективным условием функционирования и способствует ускоренному экономическому росту,

повышению благосостояния населения, более эффективному и рациональному использованию ресурсного потенциала территории [3, с. 836]. В связи с этим предприятию розничной торговли отводится центральное место, что определяется его социально-экономической значимостью. Достаточно высокая конкуренция среди предприятий розничной торговли на территориальном рынке, определяет необходимость системного мониторинга конкурентоспособности с использованием методологии сравнительного многомерного анализа.

Само понятие «конкурентоспособность предприятия», является предметом обсуждений и дискуссий, и в общем понимании определяется как комплексная характеристика, отражающая уровень экономической безопасности, превосходства или соперничества по отношению к реальным конкурентам, и, в свою очередь, может характеризоваться составляющими (табл. 1).

Таблица 1

Составляющие конкурентоспособности экономического субъекта

Составляющая	Характеристика
Рыночная	Свидетельствует об удовлетворении спроса и качества торгового обслуживания на территории (в нашем случае – г. Екатеринбурга Свердловской области)
Ресурсная	Характеризует финансовое состояние, специфику использования стратегического потенциала, коммерческую деловую активность

На сегодня имеется достаточный объем инструментов оценки конкурентоспособности [2]. Исходя из выделенных составляющих (табл. 1), мы склоняемся к инструментарию и методологии финансового анализа, что, в свою очередь, представляет «...процесс исследования финансового состояния и основных результатов деятельности предприятия с целью выявления резервов повышения рыночной стоимости и обеспечения эффективного развития» [1, с. 81].

В зависимости от целей различаются формы финансового анализа и соответствующие методологии. В данном контексте приоритет отводится методологии сравнительного финансового анализа, в симбиозе с многомерной комплексной оценкой рейтинга конкурентоспособности. Методология сравнительного финансового анализа базируется на сопоставлении определенных групп показателей конкурентов.

Определение рейтинга конкурентоспособности отраслевых предприятий розничной торговли проводилось в целях разработки и оцен-

ки стратегии развития территориального отраслевого рынка розничной торговли. Критерии сравнения, были определены из условия стремления к максимальному значению: К1 – средняя стоимость имущества; К2 – отдача актива; К3 – среднегодовая стоимость собственного капитала; К4 – удельный вес собственного капитала в валюте баланса; К5 – коэффициент текущей ликвидности; К6 – прибыль от продаж; К7 – рентабельность доходной составляющей; К8 – рентабельность затратной составляющей; К9 – чистая прибыль отчетного периода; К10 – рентабельность активов экономического субъекта розничной торговли.

Информационной базой исследования явилась бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятий осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность на территории Свердловской области. Расчет и оценка проводились экспертами в слепую, поэтому все данные приведенные в табл. 2 были конфиденциальны для экспертов-аналитиков.

Таблица 2

Базовые параметры сравнения конкурентоспособности¹

Показатель	А	Б	С	Д	Е
К1	496 310,5	138 027 899	15 602	1 777,5	1 968
К2	0,4697	0,0025	0,4519	8,75	9,32
К3	127 270,5	73 356 340,5	748,0	1 398,5	1 597,0
К4	0,2986	0,5571	0,0734	0,8065	0,9129
К5	1,96	0,2988	1,05	5,17	11,48
К6	202 451	69 150	-2 253	648	-946
К7	0,5860	0,1672	-0,0451	0,0525	-0,1327
К8	-0,7064	-0,6914	22,38	-18,04	0,0
К9	121 045	37 559 017	590	353	-1 223
К10	4,1	3,68	26,44	5,04	-1,61

Далее все показатели сравнительной оценки были приведены в сопоставимый вид, по средствам построения таблицы стандартных коэффициентов и в соответствии с общей методологией сравнительного многомерного анализа преобразованы (возведены в квадрат), что позволило определить сумму полученных значений по формуле

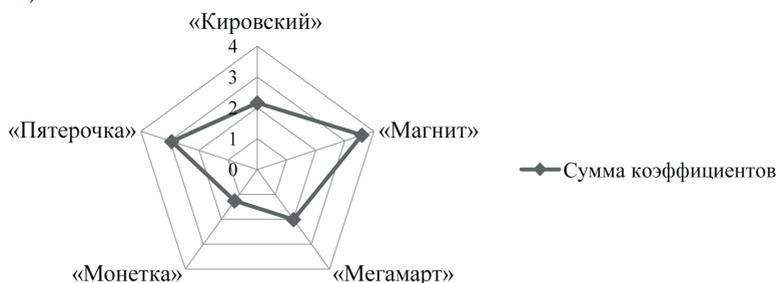
$$K_{BE} = a_1 P1 + a_2 P2 + a_3 P3 + \dots a_i P_i,$$

где K_{BE} – коэффициент конкурентоспособности экономического субъекта (бизнес-единицы); $a_1, a_2, a_3, \dots, a_i$ – весовые коэффициенты

¹ Составлено по данным бухгалтерской финансовой отчетности.

по группам показателей; $P_1, P_2, P_3 \dots, a_i P_i$ – преобразованные финансовые показатели конкурентоспособности (квадратные коэффициенты по соответствующей группе финансовых показателей).

Полученные результаты были раскрыты, только по сумме полученных расчетных критериев, что характеризует рейтинг конкурентоспособности среди отраслевых предприятий розничной торговли (см. рисунок)¹.



Рейтинг предприятий розничной торговли территории Свердловской области (г. Екатеринбург)

Исходя из рейтинговой оценки можно судить об уровне конкурентоспособности предприятий розничной торговли осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность на территории Свердловской области (г. Екатеринбург) и можно сделать вывод, что большую часть доли рынка и наличия достаточно высоких показателей (удовлетворяющих состояние финансов, финансовых ресурсов и результатов деятельности) занимает Магнит, на втором месте Пятерочка; Кировский и Мегамарт делят относительно равную часть и занимают третью позицию в общем рейтинге.

Резюмируя, все выше изложенное мы с уверенностью констатируем тот факт, что в практике финансово-хозяйственной деятельности необходимо уделять системному мониторингу для оценки рейтинга и выработки стратегических решений развития, что предопределяет уровень социально-экономического развития территории и способствует выработке управленческих решений обеспечивающих конкурентоспособность предприятия.

¹ Исследование проводилось в целях оценки экономической безопасности и конкурентоспособности экономических субъектов розничной торговли (торговые сети), осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность на территории Свердловской области (г. Екатеринбург).

Библиографический список

1. *Бланк И. А.* Основы финансового менеджмента. 2-е изд., перераб. и доп. Киев : Эльга; Ника-Центр, 2004. Т. 1.
2. *Козицын А. А., Дудинская М. В.* Конкурентоспособность и экономическая безопасность – приоритетные задачи металлургического комплекса региона и его лидеров в условиях нестабильности // Экономика региона. 2015. № 3. С. 204–2015. DOI: 10/17059/2015-3-17.
3. *Нечуехина Н. С., Мустафина О. В., Кужлина Л. Н.* Конкурентоспособность различных сегментов потребительского рынка региона // Экономика региона. 2018. Т. 14, № 3. С. 836–850.

Н. А. Надольская, О. А. Рыкалина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности организации бухгалтерского учета и анализа предпринимательской деятельности по закупкам в медицинском муниципальном автономном учреждении

Исследованы особенности организации бухгалтерского учета и анализа в медицинском муниципальном автономном учреждении. Выявлена специфика учета предпринимательской деятельности по закупкам ресурсов медицинского назначения. Представлен метод операционной экономической эффективности на основе контракта и вида ресурса, что позволило определить фактическую степень экономической эффективности предпринимательской деятельности по закупкам.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; анализ; цена; закупки; коэффициент эффективности.

Система здравоохранения, реализуемая в современных условиях, требует рационального использования финансовых средств для закупок изделий и оборудования медицинского назначения. Закупки в медицинском муниципальном автономном учреждении осуществляются в соответствии закона «Об автономных учреждениях»¹ и закона о закупках № 223-ФЗ², бюджетные и государственные (муниципальные) учреждения являются заказчиками лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

¹ *Федеральный закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»* (ред. от 03.07.2016 г.).

² *Федеральный закон РФ от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»* (ред. от 31.12.2017 г. № 505-ФЗ).

Принципами, которыми должен руководствоваться заказчик при закупке всех видов ресурсов медицинского назначения, раскрыты в законах, указанных выше. К ним относятся:

1) информационная открытость закупок ресурсов медицинского назначения;

2) размещение в единой информационной системе: положения о закупке, плана закупки, извещения о закупке, закупочной документации;

3) целевое и экономически эффективное расходование денежных средств на приобретение лекарственных средств медицинского назначения.

Основная цель любого муниципального автономного медицинского учреждения – обеспечение конституционного права граждан на медицинскую помощь.

Медицинские государственные (муниципальные) учреждения не являются коммерческими и извлечение прибыли – не их уставная цель. Однако, данная категория юридических лиц создает значимые социальные выгоды для общества, занимаясь закупочной деятельностью лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Медицинское муниципальное автономное учреждение организует предпринимательскую деятельность по закупкам всех видов ресурсов медицинского назначения, которая называется «деятельность, приносящая доход».

В условиях развития предпринимательской деятельности по закупкам большое значение уделяется вопросам совершенствования:

а) бухгалтерского учета в медицинских муниципальных автономных учреждениях с учетом предпринимательской деятельности по закупкам;

б) методов формирования цен на каждый вид ресурса медицинского назначения;

в) методов анализа и оценки экономической эффективности и эффекта закупок [2].

Организация бухгалтерского учета бюджетных (муниципальных) автономных учреждений по законодательству не предусматривает учета предпринимательской деятельности и осуществляется на основе Единого плана счетов бюджетного учета и Инструкций по его применению, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 г. № 162 (ред. от 28.12.2018 г. № 297).

Особенностью Плана счетов, применяемого государственными (муниципальными) автономными учреждениями являются:

1) объединение бюджетных счетов в основные разделы по экономическому содержанию;

2) бюджетные счета отражают основные объекты учета: финансовые и нефинансовые активы; обязательства, финансовый результат и операции санкционирования;

3) организация бюджетного учета осуществляется в соответствии с разработанной бюджетной классификацией и предусматривает группировку доходов, расходов и источников финансирования бюджета бюджетной системы РФ и не предусматривает классификацию доходов и расходов по закупочной деятельности;

4) особенностью организации бухгалтерского учета бюджетных (муниципальных) автономных учреждений является то, что все расходы учреждения должны производиться в соответствии с утвержденным планом финансово-хозяйственной деятельности, который определяет необходимость и целесообразность предусмотренных расходов, соответствие их объему работы учреждения, соблюдение норм расходов и не предусматривает порядок формирования расходов предпринимательской деятельности по закупкам.

Анализ законодательных, теоретических и практических аспектов организации предпринимательской деятельности по закупкам ресурсов медицинского назначения раскрывается в научных трудах многих авторов. Одни авторы пишут, что экономический эффект от размещения бюджетных закупок может выражаться [1; 3]:

а) в прямой экономии бюджетных (муниципальных) средств (снижение цен в результате заказа, т.е. достигается экономия указанных средств по сравнению с запланированным объемом финансирования);

б) в приобретении ресурсов медицинского назначения с более высоким качеством;

в) в приобретении ресурсов медицинского назначения на более выгодных условиях, чем обычно (сокращение сроков, оплата без аванса, более длительный срок гарантированного обслуживания);

г) в приобретении ресурсов медицинского назначения с более низкой стоимостью.

Другие авторы, предлагают рассчитывать коэффициент экономичности расходования бюджетных (муниципальных) средств (КЭРС), как отношение достигнутого результата (дохода по закупкам) к расходам, оптимальное значение коэффициента $KЭРС \geq 1$ [4]. Однако форма бухгалтерской отчетности муниципальных автономных учреждений (отчет об использовании расходования финансовых средств) не предусматри-

вает выделения доходов и расходов по каждому виду ресурсов медицинского назначения и данные отчетности необходимо корректировать.

Учитывая, разные методы определения оценки по закупкам, предлагается ввести оперативную оценку экономической эффективности расходования бюджетных (муниципальных) средств по контрактным закупкам. Сущность операционной оценки предпринимательской деятельности по закупкам, в том, что итоги каждой конкретной закупки оцениваются на предмет эффективности расходования бюджетных (муниципальных) средств путем определения в единицах измерения от начальной цены контракта. При этом, полученной экономии дается оценка, и приводятся конкретные рекомендации по увеличению экономии в процессе закупок по каждому конкретному виду ресурса медицинского назначения.

Коэффициент экономической эффективности контрактной закупки $K_{ij}^{э\text{ф}}$ i вида контракта, j – ресурса, может рассчитываться по формуле

$$K_{ij, \text{ед.}}^{э\text{ф}} = \frac{C_{ij \text{ нач}} - C_{ij \text{ кон}}}{C_{ij \text{ нач}}}$$

где $C_{ij \text{ нач}}$ – начальная цена i -контракта, j -вида ресурса; $C_{ij \text{ кон}}$ – цена, по которой заключается i -контракт j -вида ресурса.

В соответствии с данным методом расчета K_{ij} определяется его фактическое значение, сравнивается с желаемым значением и выявляется фактическая степень экономической эффективности предпринимательской деятельности по закупкам:

а) если фактическое значение коэффициента степени экономической эффективности $2 < K_{ij}^{э\text{ф}}$, то деятельность по закупкам i -контракта j -вида ресурса оценивается как низкая степень эффективности предпринимательской деятельности по закупкам;

б) если фактическое значение коэффициента степени экономической эффективности $2 < K_{ij}^{э\text{ф}} < 9$, то деятельность по закупкам i -контракта j -вида ресурса оценивается как нормальная степень эффективности предпринимательской деятельности по закупкам.

Построение системы коэффициентов оценки экономической эффективности по закупкам ресурсов медицинского назначения приобретает особую значимость в современных условиях оказания медицинских услуг, когда повышаются требования населения к качеству медицинского обслуживания и развивается конкуренция в сфере предпринимательской деятельности по закупкам ресурсов медицинского назначения.

Библиографический список

1. *Бакшеева Т. В.* Оценка экономической эффективности проведения закупочной деятельности в рамках 44-ФЗ // Студенческий: электрон. науч. журн. 2017. № 11(11). URL : <https://sibac.info/journal/student/11/81533>.

2. *Мамедова Н. А., Байкова А. Н., Трушанова О. Н.* Управление государственными и муниципальными закупками : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2017.

3. *Митыпова Н. В., Иванова И. Н.* Применение ABC/VEN-анализа для повышения качества управления закупками. Улан-Удэ: Вост.-Сиб. гос. ун-т технологии и управления, 2015. С. 16–22.

4. *Надольская Н. А., Рыкалина О. А.* Развитие методов анализа закупочной деятельности в медицинском муниципальном автономном учреждении // Прорывные научные исследования как двигатель науки: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Тюмень, 20 апреля 2018 г.). Тюмень : НИЦ «АЭТЕРНА», 2018. С. 167–170.

А. Е. Новоселова, С. А. Бороненкова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование учета материальных запасов в государственном учреждении

Рассмотрены изменения, имеющие место в учете материальных запасов в соответствии со вступлением в силу нововведений на законодательном уровне. Изменения касаются порядка организации бухгалтерского учета в учреждениях государственного сектора. Практический опыт учета материальных запасов обобщен на примере учета горюче-смазочных материалов и сувенирной продукции.

Ключевые слова: государственное учреждение; материальные запасы; классификация операций сектора государственного управления (КОСГУ).

С 1 января 2019 г. бухгалтеры государственного сектора в счетах учета начали применять детализированные коды в соответствии с Приказом Минфина России от 29.11.2017 г. № 209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления» (с изм. и доп. от 30 ноября 2018 г.).

Согласно вышеуказанному нормативному документу государственные (муниципальные) расходы и доходы будут более детализированы по различным признакам: планируемые и незапланированные, текущие и капитальные, по уровню принадлежности соответствующего бюджета.

В данном приказе также была уточнена и дополнена классификация материальных ресурсов (табл. 1).

Таблица 1

Перечень кодов КОСГУ по операциям с материальными ресурсами

Код	Показатель	Код	Показатель
Поступление материальных запасов		Выбытие материальных запасов	
340	Увеличение стоимости материальных запасов	440	Уменьшение стоимости материальных запасов
<i>Детализация на подстатьи:</i>		<i>Детализация на подстатьи:</i>	
341	Увеличение стоимости лекарственных препаратов и материалов, применяемых в медицинских целях	441	Уменьшение стоимости лекарственных препаратов и материалов, применяемых в медицинских целях
342	Увеличение стоимости продуктов питания	442	Уменьшение стоимости продуктов питания
343	Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов	443	Уменьшение стоимости горюче-смазочных материалов
344	Увеличение стоимости строительных материалов	444	Уменьшение стоимости строительных материалов
345	Увеличение стоимости мягкого инвентаря	445	Уменьшение стоимости мягкого инвентаря
346	Увеличение стоимости прочих оборотных запасов (материалов)	446	Уменьшение стоимости прочих оборотных запасов (материалов)
347	Увеличение стоимости материальных запасов для целей капитальных вложений	447	Уменьшение стоимости материальных запасов для целей капитальных вложений
349	Увеличение стоимости прочих материальных запасов однократного применения	449	Уменьшение стоимости прочих материальных запасов однократного применения

Нормативные изменения потребовали изменений и в программах, позволяющие вести учет. В 1С была добавлена колонка с аббревиатурой КЭК, где автоматически проставляется КОСГУ, подцепляя информацию по счету, на который была отнесена та или иная номенклатура.

С учетом всех изменений проводки в акте по списанию горюче-смазочных материалов будут выглядеть следующим образом (см. рисунок).

Бухгалтерская запись	
Дебет	Кредит
0706000000000000.2.109.80.272	0706000000000000.2.105.33.443

Пример бухгалтерской записи по уменьшению стоимости горюче-смазочных материалов, применение КОСГУ 443

До вступления в силу приказа Минфина о детализации КОСГУ, при списании материалов по кредиту вставал код 440, как для горюче-смазочных материалов, так и для продуктов питания.

На подстатью 349 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов однократного применения» КОСГУ относятся расходы на приобретение (изготовление) подарочной и сувенирной продукции, не предназначенной для дальнейшей перепродажи; приобретение (изготовление) специальной продукции; приобретение (изготовление) бланков строгой отчетности; приобретение бутилированной питьевой воды, если у организации отсутствует система централизованного питьевого водоснабжения, либо органом санитарно-эпидемиологического надзора или лабораторией организации, эксплуатирующей системы водоснабжения, выдано заключение о признании воды несоответствующей санитарным нормам.

До 2019 г. операции по покупке и вручению сувенирной продукции отражались следующим образом [3]:

– расходы по приобретению – Дт 4 401 10 290 Кт 4 302 29 000;

– стоимость ценностей за балансом – Дт 07;

– оплата купленных МЦ для подарков – Дт 4 302 29 000 Кт 4 201 11 000;

– списание с забалансового счета подаренных призов – Кт 07.

Так как КОСГУ проставляется по забалансовым счетам, а сувенирная продукция учитывается на забалансовом 07 счете, то возникает потребность сделать дополнительные операции, чтобы учесть расходы через КОСГУ. В табл. 2 представлены проводки и необходимые первичные документы при формировании бухгалтерских операций.

При оприходовании сувенирной продукции, она ставится на счет 105.36 «Прочие материальные запасы». В этом случае КОСГУ в программе 1С ставится неверно и бухгалтерам приходится править его с 346 на 349 вручную.

Программисты 1С работают над приведением программного продукта в соответствии с изменением законодательства, это происходит постепенно в текущем времени, поэтому программа претерпевает об-

новление базы раз в неделю. Благодаря штатному сотруднику по обслуживанию программного обеспечения, 1С корректируется под особенности учреждения совместно с бухгалтерами.

Т а б л и ц а 2

Учет сувенирной продукции, с изменениями¹

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
Приобретение сувениров	2 105 36 349	2 302 34 734	Отгрузочные документы поставщика
Погашение задолженности перед поставщиком	2 302 34 834	2 201 11 610	Выписка из лицевого счета
		Забалансовый счет 18	
Отражение в расходах учреждения стоимости сувениров на проведение конкурса	2 401 20 272	2 105 36 449	Акт о списании материальных запасов
Принятие сувениров на забалансовый учет	Забалансовый счет 07		Бухгалтерская справка
Списание с забалансового учета врученных сувениров		Забалансовый счет 07	Акт вручения. Копия протокола конкурсной комиссии организатора конкурса

В целях обеспечения сопоставимости показателей бюджетов при формировании бухгалтерской и иной финансовой отчетности с 1 января 2019 г. используются коды КОСГУ. Это позволит детализировать информацию о деятельности учреждения и сформировать более прозрачную отчетность для всех групп пользователей.

Библиографический список

1. *Мамаева О. В.* Как отразить в учете бюджетного образовательного учреждения покупку и вручение в качестве награды сувениров участникам конкурса студенческих строительных отрядов? // Консультация экспертов, 2019. URL : <http://www.consultant.ru>.

¹ Таблица составлена с учетом разъяснений О. В. Мамаевой и С. В. Сивец [1; 2].

2. *Сивец С. В.* Об отражении в бухучете организаций государственного сектора БСО, ценных подарков и сувенирной продукции при их приобретении (изготовлении) и выдаче (вручении). (Письмо Минфина России от 14.03.2019 г. №02-06-10/16864) // Разъясняющие письма органов власти (бюджетные организации): информ. банк. URL : <http://www.consultant.ru>.

3. *Формирование* и анализ публичной отчетности образовательной организации / Б. О. Беленов, Т. А. Пожидаева, С. Н. Коменденко, О. М. Купрюшина / под ред. Д. А. Ендовицкого. Воронеж : Воронеж. гос. ун-т, 2015.

А. Н. Опарина, Л. И. Ванчухина

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(Уфа)*

Анализ рисков как инструмент контроллинга системы управления человеческим капиталом

Рассмотрена специфика эволюционного анализа человеческого капитала как объекта управления, обладающего особенностями отражения в информационной среде, и модели управления. Предложен алгоритм диагностики уровня риск-контроллинга человеческим капиталом нефтяной компании с использованием широкого круга показателей и коэффициентных критериев.

Ключевые слова: трудовые ресурсы; человеческий капитал; управление человеческим капиталом; риск-контроллинг; алгоритм оценки уровня риск-контроллинга.

Современные экономические условия функционирования любой организации обуславливают повышение значимости трудовых ресурсов, которые представляются в теориях управления в новом осмыслении как человеческий капитал, характеризующийся не только трудовыми показателями, но и раскрывающийся через знания, навыки, личностные качества, профессиональные компетенции сотрудников и их модели поведения.

Человеческий капитал как объект управления признается не только современным, а значит актуальным для достижения целей деятельности, но и сложным, многоаспектным, требующим новых подходов в системах и механизмах управления компаниями.

Одной из тенденций мирового менеджмента, набирающей заметную популярность в бизнесе, является управление рисками. Переход от управления рисками персонала к управлению рисками человеческого капитала обуславливается формированием новой концепции постиндустриального общества: в экономике возрастает роль сферы услуг и информации, меняется сущность и природа капитала, производство

автоматизируется, повсеместно компьютеризируется, а основным конкурентным преимуществом компаний становятся информация и накопленный человеческий капитал.

Эволюционный анализ понятия «человеческий капитал» раскрыл этапы развития экономических взглядов на человека – активного участника экономической деятельности: от представления о нем как рабочей силе к трудовым ресурсам, которые на настоящем этапе определяют как субъекты деятельности, обладающие необходимым уровнем физических и интеллектуальных способностей, профессиональными знаниями и компетенциями, которые соответствуют требованиям современных бизнес процессов.

Человеческий капитал в системах управления, на наш взгляд, должен быть раскрыт не только как объект управления, но и как актив. Однако в настоящее время в учетной практике он не находит отражения в составе экономических активов и поэтому создаются проблемы с оценкой эффективности управления человеческим капиталом. В современных моделях управления, ориентированных на изменение стоимости бизнеса, работник воспринимается не как носитель ресурса, а как носитель потенциала [3]. Поэтому, на наш взгляд, расходы по развитию человеческого капитала должны отражаться в управленческой учетной системе как инвестиции.

Весь набор характеристик, раскрывающих человеческий капитал, связан с носителем капитала – сотрудником, а не с компанией. Это является и особенностью и проблемой механизма управления человеческим капиталом, так как «человеческий фактор» подвержен изменениям, а поступки людей, мотивы их деятельности определяются как сферой сознательного мышления, так и бессознательного.

В литературе выделяются два подхода к управлению рисками человеческого капитала.

Первый подход – профилактический, который нацелен на избежание рисков еще до того, как они наступят.

Второй называют реагирующим, он нацелен на устранение отрицательных последствий рисков.

Раскроем основные риски человеческого капитала через описание факторов и рисков событий, приводящих к конкретным событиям (табл. 1); определим инструменты управления внешними и внутренними рисками.

Таблица 1

Характеристики рисков человеческого капитала

Фактор	Рисковое событие	Последствия	Инструменты управления рисками
<i>Внешние риски</i>			
Межкорпоративные, внутрикорпоративные политические интриги, межгрупповые конфликты	Переманивания	Потеря ключевых сотрудников	Конкурентная разведка, повышение лояльности сотрудников, методы мотивации
Внепроизводственные факторы	Потеря трудоспособности или смерти	Потеря ключевых сотрудников	Наличие кадрового резерва, наличие фонда социальных выплат
Человеческое поведение	Риски, связанные с особенностями человеческого поведения (сезонные колебания настроения, суточные колебания внимания и активности)	Утрата денежных средств	Страховые фонды, коррекция норм труда и отдыха сотрудников
Профессиональный дисбаланс спроса и предложения на рынке труда	Динамика рынка труда, рост или снижение числа случаев конкретных заболеваний, уровень смертности в зависимости от возраста, рождение детей в фертильном возрасте	Недостаток квалифицированных кадров	Повышение лояльности персонала, повышение мотивации
Катаклизмы	Непредвиденные социальные риски (катастрофы, ЧС, забастовки, саботаж)	Утрата денежных средств, оборудования, человеческого капитала, объема выполняемой работы	Создание резервного фонда
<i>Внутренние риски</i>			
Размытые моральные и ценностные установки отдельных работников, действия криминальных элементов	Мошенничество, кражи	Утрата денежных средств	Увольнение недобросовестных работников
	Шпионаж, нелояльность, попустительство	Утечка коммерческой информации	Установление ответственных

Продолжение табл. 1

Фактор	Рисковое событие	Последствия	Инструменты управления рисками
Внутренние риски			
Размытые моральные и ценностные установки отдельных работников, действия криминальных элементов	Хищения, преднамеренные поломки, неквалифицированная эксплуатация оборудования	Потеря оборудования и других объектов материально-технической базы организации	Оценка квалификации сотрудников
	Распространение достоверной или недостоверной информации	Моральный ущерб сотрудникам или имиджу организации	Четкое распределение обязанностей, и ответственности
Не соответствующее внутрикорпоративное обучение	Недостаточная, некачественная система повышения квалификации	Утрата сотрудниками знаний, умений, навыков или их недополучение	Оценка профессионализма лиц, занимающихся организацией обучения
Производственные факторы; несоответствие системы безопасности нормам труда	Увольнения, потеря трудоспособности или смерть, потеря трудоспособности вследствие старости	Потеря ключевых сотрудников	Разработка адаптационных мероприятий, мотивация, улучшение условий труда, медицинские осмотры, активный отдых, стимулирование здорового образа жизни
Низкий уровень квалификации работников	Несоответствие квалификации соответствующей должности	Утрата денежных средств, ошибки в документации, в производственном процессе, утрата оборудования	Обучение работника, установление соответствия качественных характеристики работника должности, оценка профессиональных качеств до обучения
Квалификационная асимметрия лиц, желающих получить работу, низкий уровень квалификации работников	Риск, связанный с принятием и реализацией конкретного кадрового решения (принять, обучить, переместить, высвободить)	Несоответствие квалификации сотрудника должности, потеря оборудования и других объектов материально-технической базы	Коррекция комплекса мер безопасности, документальное и юридическое обеспечение найма, наличие испытательного срока

Фактор	Рисковое событие	Последствия	Инструменты управления рисками
Разрыв между истинными и декларированными организационными ценностями	Конфликт с руководством, коллегами, внутренний конфликт	Незапланированность результатов труда	Оценка сотрудников на предмет соответствия корпоративной стратегии
Квалификационная асимметрия лиц, желающих получить работу	Не квалифицированность руководителей	Незапланированность результатов труда	Оценка соответствия квалификации должности

На наш взгляд, в управлении рисками человеческого капитала, первостепенную важность приобретают превентивные меры, направленные на снижение вероятности появления рискованного события, такие как: участие компании в системах социального страхования, реализация расширенных социальных политик, которые проанализированы по материалам крупных российских нефтяных компаний. Это позволило сделать вывод о реализации новых подходов в управлении человеческим капиталом, которые являются результатом исторической трансформации роли личности работника в процессе управления (от технократического до доминирования самореализации и социальной направленности).

На практике управление рисками осуществляется в системе риск-контроллинга. Если контроллинг рассматривать как поставщика информации для функционирования системы управления на предприятии, то большое значение для эффективности управления рисками человеческого капитала приобретает формирование информационной среды, позволяющей проводить анализ уровня рисков человеческого капитала и соответственно оценку уровня риск-контроллинга.

Предлагается алгоритм диагностики уровня риск-контроллинга человеческим капиталом нефтяной компании, в основе которого лежит формирование перечня ключевых показателей для оценки развития человеческого капитала, а также для определения уровня риск-контроллинга, включающего показатели деятельности компании, которые в настоящее время характеризуют расходы на персонал и оценку его производственной эффективности, а также показатели эффективности инвестиций в человеческий капитал.

Для этапа алгоритма – Формирования перечня ключевых показателей оценки риск-контроллинга человеческого капитала используются показатели, отраженные в табл. 2.

**Показатели управления человеческим капиталом
в нефтегазовых компаниях [2]**

Группа	Показатель
<i>Блок 1. Общие показатели для всей компании</i>	
Реальные затраты на персонал	1) затраты на оплату труда и структуре затрат предприятия; 2) затраты на обучение в фонде оплаты труда
Отдача от деятельности работников организации	3) объем реализации на одного сотрудника; 4) соотношение роста производительности труда и роста оплаты труда
Показатели качества персонала	5) коэффициент текучести персонала
Эффективность деятельности службы персонала	6) объем расходов по найму на одного принятого работника
<i>Блок 2. Эффективность инвестирования в человеческий капитал</i>	
Показатели эффективности инвестиций в человеческий капитал	7) сводные коэффициенты выполнения планов по результатам инвестирования
	8) средние индексы роста фактических результатов инвестирования в человеческий капитал
	9) сравнительная эффективность инвестиций в человеческий капитал
	10) общая рентабельность инвестиций в человеческий капитал

Представленный алгоритм учитывает специфические особенности нефтяных предприятий как крупных систем через использование широкого перечня анализируемых показателей с определением наиболее значимых по влиянию на эффективность управления человеческим капиталом.

По каждому показателю оценивается темп роста в сравнении с предыдущим периодом. Итоговый показатель «риск потери стабильности в управлении человеческим капиталом» оценивается по следующей шкале (табл. 3).

Отклонения по каждому показателю оцениваются по уровню допустимости.

**Оценка риска потери стабильности
в управлении человеческим капиталом [1]**

Категория риска	Критерий	Темп роста, %	Уровень риск-контроллинга
Очень высокий (high)	Высока вероятность потери стабильности в управлении человеческим капиталом предприятия и крайней сложности и затратности восстановления стабильности и устранения последствий	87–100	Очень низкий (low)
Высокий (medium-to-high)	Вероятность потери стабильности высока, возможность восстановления стабильности средняя	62–87	Низкий (medium-to-low)
Умеренный (medium)	Остается малая вероятность потери стабильности	37–62	Умеренный (medium)
Низкий (medium-to-low)	Практически нет риска потери стабильности	12–37	Высокий (medium-to-high)
Очень низкий (low)	Полное отсутствие риска потери стабильности	0–12	Очень высокий (high)

Авторский подход к оценке управления рисками человеческого капитала реализован по материалам ПАО «Лукойл» за 2017 г., представленным на официальном сайте, что позволило выявить низкий уровень риска человеческого капитала и высокий уровень риск-контроллинга.

Библиографический список

1. *Круглов Д. В., Хан В. А.* Кадровый контроллинг как инструмент управления человеческим капиталом // Новая парадигма науки об управлении в XXI веке и ее практическое приложение к проблемам Севера / под науч. ред. А. И. Субетто и С. В. Арапова. СПб. : Астерион, 2015. С. 141.

2. *Лейберт Т. Б., Шенелев Я. В.* Кадровый контроллинг как инструмент управления человеческим капиталом в инновационной экономике // Экономика и управление. 2018. № 6. С. 97–101.

3. *Митрофанова А. Е.* Разработка методики управления кадровыми рисками в системе управления персоналом организации // Науковедение. 2013. № 1. С. 1–9.

И. М. Перминова, Е. Е. Газизова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Перспективы развития рынка бухгалтерских услуг в России

В статье на современном материале представлен анализ развития рынка бухгалтерских услуг в Российской Федерации. Рассмотрены понятие и виды бухгалтерских услуг; приведены статистические данные по отечественному рынку бухгалтерских услуг. Выделены современные проблемы рынка бухгалтерских услуг.

Ключевые слова: аудит; бухгалтерские услуги; международные стандарты финансовой отчетности; Банк России.

В настоящее время в соответствии с данными публикуемой статистической отчетности большая часть экспертов, в основном, дают такую оценку рынка бухгалтерских услуг в России за 2018 г.: общая стоимость бухгалтерского учета в стране оценивается в 2,5–2,8 трлн руб.¹

Согласно оценке управляющего партнера группы компаний «Авуар» (одного из ведущих игроков на российском рынке консалтинга и аудита) А. Овакимян объемы рынка бухгалтерских услуг достигают в России 2 трлн руб.

Следует считать, что на рынке бухгалтерских услуг России в 2019 г. отдельные процессы формирования и оценки отчетности должны будут и далее активно автоматизироваться, при этом количество сотрудников занятых данной работой должно быть оптимизировано. Ценообразование на рынке бухгалтерских услуг по всей видимости останется относительно гибким. Для потенциальных потребителей данного вида услуг пакеты предлагаемых во все большей мере в настоящее время разрабатываются в различных ценовых категориях, что может быть объяснено относительно большим выбором предлагаемых вариантов поставщиками услуг. Кроме того, порог для входа на рынок до последнего времени был довольно низким, что приводило и продолжает приводить к появлению многих новых игроков и, соответственно, к усилению конкуренции, включая ценовую конкуренцию.

В 2018 г. на долю бухгалтерские фирмы приходилось более 90% оборота всех бухгалтерских услуг. Выбирая такой вариант организации бухгалтерского учета, организация в состоянии обойтись и без периодического выставления счетов, поскольку все функции выполняются поставщиком услуг, что позволяет значительно экономить силы и сред-

¹ Минфин России: основные показатели аудиторских услуг в Российской Федерации.
URL : https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/.

ства, направляемые на данную работу, что является достаточно актуальным в сложившихся в текущий период экономических условиях.

Основным потребителем бухгалтерских услуг до настоящего времени длительное время является торговый сегмент, что позволяет участникам данного сегмента рынка в определенной степени экономить на издержках обращения [5]. В этом сегменте сосредоточена наибольшая доля дохода участника рынка бухгалтерских услуг – примерно 25% всего объема. На втором месте располагается нефтегазовая отрасль. Далее следуют финансовый сектор, производство электроэнергии и строительная отрасль.

На настоящий момент времени функции бухгалтерского учета и аутсорсинга в России выполняют специализированные бухгалтерские фирмы, аудиторские отделы, отделы юридических фирм, профессионалы, частные специалисты и онлайн-сервисы [1; 2].

За последние годы на внутреннем рынке образовалась и продолжает иметь место в настоящий момент склонность к образованию тенденции консолидации аутсорсинговых компаний и оказанию аутсорсинговых услуг крупным финансовым учреждениям и банкам [3].

На сегодняшний день крупнейшим в России в сфере бухгалтерских услуг является московский рынок, поскольку и финансовый сектор в целом до сих пор в значительной мере ориентирован на столичный рынок.

Ситуация на рынке бухгалтерских услуг в России в прогнозном периоде 2019–2022 гг. по всей видимости будет зависеть от экономической ситуации в стране в целом. Возможное усиление кризисных процессов может ускорить переход представителей сферы малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей к услугам составления финансовой отчетности в режиме онлайн, чтобы оптимизировать процессы бухгалтерского и налогового учета и связанные с этим расходы. Будущее рынка бухгалтерских услуг также будет в большой степени зависеть от степени и адекватности государственного регулирования. Ожидаемое дальнейшее ужесточение законодательства, в частности в отношении налоговых санкций, смену регулятора на рынке аудиторских услуг может привести к увеличению спроса на соответствующий спектр услуг [4].

Таким образом, в последние годы отмечается рост востребованности именно бухгалтерских услуг. В значительной степени это связано с существенными изменениями в аудиторской деятельности в России за последние пять-семь лет. В то время как аудит компании ранее проводился для проверки точности расчета и уплаты налогов, все больше и больше клиентов теперь сообщают о необходимости анализа методологии бухгалтерского учета и точности отчетности компании.

Все названные изменения являются осознанием необходимости аудита как одного из существенных и важнейших факторов повышения доверия к компании и уверенности действий на рынке. Заключение независимого аудитора особенно востребовано в ходе поиска и выбора деловых партнеров, представленных банками, страховыми компаниями и финансовыми институтами.

Значительный прогресс был достигнут и в аудиторских компаниях, которые все чаще используют услуги независимых аудиторов для внутреннего аудита, поскольку нельзя исключать риск влияния человеческого фактора.

В ближайшей перспективе проблемы с внедрением международных стандартов бухгалтерского учета выйдут на первый план. К ним можно отнести, в первую очередь, составление отчетов компаний по МСФО, а также рекомендации по их подготовке и проверке в соответствии с международными стандартами. Это становится глобальным направлением развития консультаций в бухгалтерских фирмах [5].

Другим интересным и важным направлением также является подготовка и консультирование по составлению и интерпретации консолидированной отчетности, в силу того, что в настоящее время достаточно актуален процесс слияния компаний в разные группы.

Значительной проблемой современного рынка бухгалтерских услуг в России – обеспечение адекватного качества оказываемых услуг.

В правительстве Российской Федерации к настоящему моменту подготовлены значительные поправки к Федеральному закону о ревизии, в том числе изменения по лицензированным компаниям и обязательным саморегулируемым организациям (СРО), в сфере подготовки и переподготовки аудиторов и некоторым другим вопросам на рынке бухгалтерских услуг¹.

Также в качестве ближайшего планируемого изменения можно выделить изменения в составе органов регулирования на рынке аудиторских услуг. В ближайшее время в силу вступают изменения, в соответствии с которыми после долгих дискуссий на текущий момент времени и после двух лет обсуждений регуляторы смогли прийти к компромиссу: вскоре предполагается перейти к следующей системе: появятся три реестра аудиторов, два из которых будет вести Минфин, а еще один, касающийся общественно значимых финансовых организаций Банк России.

У рецензентов предлагаемых изменений имеется достаточно много вопросов и дополнений, но в общем и целом данные шаги можно считать адекватными. В Министерстве финансов РФ, выполняющем все

¹ Сайт Центрального банка РФ. URL : <http://www.cbr.ru>.

контрольные функции рынка аудита в России, не хватает рабочей силы или материальных ресурсов для постоянного отслеживания деятельности такого количества аудиторских фирм хотя бы и раз в три года.

Библиографический список

1. *Азовцева М. А., Анисимова Д. М., Колесников В. В.* Современное состояние рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Ученые записки Тамбовского отделения РoCMY. 2018. №9. С. 11–19.

2. *Мокина Н. С.* Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой. Пермь : Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2016. С. 147–163.

3. *Нечухина Н. С.* Бухгалтерский учет и анализ (исторический аспект) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

4. *Теоретические основы бухгалтерского учета* : учеб. пособие / Н.С. Нечухина, В.В. Калицкая, И.М. Перминова, О.С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.

5. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Особенности организации деятельности аутсорсинговой компании в сфере оказания бухгалтерских услуг // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета: сб. науч. ст. (Нижний Новгород, 1 марта 2017 г.). Нижний Новгород : Изд-во Нижегород. гос. ун-та, 2017. С. 340–344.

С. В. Поведишникова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбурге)*

Организация бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания в зависимости от их типа

Рассмотрены альтернативные варианты организации бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания. Обоснована взаимосвязь разных типов предприятий общественного питания с вариантами учета. Сделан вывод о равнозначности всех вариантов учета и повышении требований к формированию учетной политики организаций, оказывающих услуги питания.

Ключевые слова: общественное питание; бухгалтерский учет; учетная политика.

В соответствии с национальным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 50647-2010 «Услуги общественного питания. Термины и определения» и «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг об-

щественного питания» под предприятием общественного питания понимается место оказания услуг, предназначенное для производства продукции общепита, мучных кондитерских и булочных изделий, а также их продажи и (или) организации потребления [5].

В зависимости от особенностей обслуживания, ассортимента реализуемой продукции, номенклатуры предоставляемых потребителям услуг все организации общественного питания различаются по типам и классности. Различают основные и дополнительные типы предприятий общественного питания. К основным типам относятся рестораны, кафе, бары, столовые, закусочные. К дополнительным – буфеты, кафетерии, кофейни, предприятия быстрого обслуживания и др. [4]. Класс зависит от совокупности отличительных признаков предприятия определенного типа, характеризующей качество услуг, уровень и условия обслуживания. Подтверждение соответствия организации выбранному типу и классу производится органами по сертификации, аккредитованными Комитетом РФ по стандартизации, метрологии и сертификации в установленном порядке.

Традиционно в ресторане, кафе, столовой имеются три основных подразделения: склад (кладовая), кухня и обеденный зал. Некоторые предприятия дополнительно выделяют учет в баре и в собственной розничной сети, а также организацию развлечений для посетителей. При этом важно правильно организовать учет внутреннего перемещения товарно-материальных ценностей из одного подразделения в другое.

Бухгалтерский учет на предприятиях общепита не регламентирован отдельными нормативными актами бухгалтерского законодательства. В связи с этим компании могут самостоятельно разработать алгоритм бухгалтерского учета. В целом, бухгалтерский учет в общественном питании ведется по общим учетным правилам и на основании требований системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В основе ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии общественного питания лежит учетная политика, которая разрабатывается исходя из особенностей данной организации.

Выделяют два варианта учета на предприятиях общественного питания. Первый вариант приближен к учету в торговых организациях [2; 3; 8], второй – к учету на производственных предприятиях [1; 6; 7]. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания, изданные Институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона, предусматривают оба варианта учета [5]. Ниже представлены счета для учета сырья, товаров, готовой продукции и затрат предприятия общественного питания по обоим вариантам (см. таблицу).

Основные отличия в учете сырья, товаров, готовой продукции и затрат предприятия общественного питания при разных вариантах их учета

Объект учета	Вариант 1	Вариант 2
Сырье и продукты на складе	Счет № 41/1	Счет № 10
Товары на складе	Счет № 41/1	Счет № 41/1
Продукты на кухне	Счет № 20	Счет № 20
Готовая продукция на кухне	Счет № 20	Счет № 43
Готовая продукция и товары в собственной торговой сети	Счет № 41/2	Счет № 41/2
Затраты на производство продукции	Счет № 44	Счет № 20
Общескоховые и управленческие расходы	Счет № 44	Счета № 25,26
Расходы на продажу	Счет № 44	Счет № 44
Полуфабрикаты собственного производства	Счет № 20	Счет № 21
Торговые наценки	Счет № 42	–

На основании приведенной таблицы можно сделать вывод, что учет при втором варианте значительно более трудоемкий, требующий распределения косвенных затрат между видами приготовленной продукции с целью определения ее себестоимости. На наш взгляд, данный вариант учета целесообразно применять при узком ассортименте блюд с несложной технологией приготовления. В ресторанах и кафе с широким ассортиментом блюд целесообразно применять первый вариант учета.

Организация общественного питания должна самостоятельно определить перечень затрат, которые будут отражаться на счете №20 «Основное производство»: стоимость израсходованного сырья или все прямые затраты, связанные с производством продукции, и закрепить принятое решение в учетной политике.

В процессе изготовления готовой продукции (блюд) или полуфабрикатов исчисляется их себестоимость. В общепринятом понимании калькулирование – это расчет себестоимости единицы продукции. Спецификой предприятий общественного питания является то, что калькулируется не себестоимость блюда, а его продажная цена. Это объясняется тем, что затраты на производство блюд в общественном питании включают в себя только стоимость сырьевого набора, исчисленную на основании норм расхода сырья. Установление продажной цены одной порции блюда может основываться на двух подходах: рыночном и затратном. «Рыночный подход базируется на соотношении спроса и предложения, а уровень покупных цен на сырье не имеет значения,

поскольку продажная цена зачастую с лихвой перекрывает ценовые колебания на сырье. По сути рыночный подход в общепите делает ненужным калькулирование цен и возвращает понятие «калькулирование» к общепринятому значению» [2].

Рыночный подход удобен для ресторанов, баров, дорогих кафе, посетители которых готовы доплачивать за дополнительный комфорт и статус заведения. Однако, Постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 г. №239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» ряд предприятий общественного питания (например, столовые при учебных заведениях) ограничены в размерах устанавливаемых торговых наценок. Эти предприятия применяют затратный подход, то есть калькулируют цену блюда путем установления торговой наценки на покупную стоимость сырьевого набора.

В настоящее время отсутствуют какие-либо действующие нормативные документы, регламентирующие методику калькулирования продажной цены блюда. В зависимости от своей специфики и целесообразности предприятия общественного питания могут применять различный порядок установления торговой наценки:

1) торговая наценка устанавливается сразу при поступлении сырья и товаров на склад предприятия общественного питания и, следовательно, сырье и товары на складе учитываются по продажным ценам;

2) при поступлении сырья и товаров на склад торговая наценка не устанавливается (в данном случае сырье и товары на складе учитываются по покупным ценам), а устанавливается при отпуске сырья и товаров со склада. Если товары отпускаются со склада в разные структурные подразделения предприятия (например, на кухню и в бар), то размер торговых наценок может быть дифференцированным;

3) торговые наценки могут устанавливаться и при поступлении сырья и товаров в кладовую и одновременно при отпуске их из кладовой.

Таким образом, на предприятиях общественного питания возможны два основных метода формирования цен на продукцию: 1) на основе применения торговых наценок; 2) на основе калькулирования себестоимости и желаемой рентабельности.

Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания считается одним из самых сложных, так как сочетает в себе учет производства готовых блюд, торговли и обслуживания с организацией развлечений и отдыха посетителей. Порядок бухгалтерского учета не закреплен нормативными актами на законодательном уровне, поэтому особо важное значение имеет разработка учетной политики предприятия общественного питания на основе практического опыта.

Библиографический список

1. *Бабаев Ю. А., Петров А. М.* Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. пособие. М. : Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2015.
2. *Багаев И. В., Гилаева Р. В.* Особенности калькулирования на предприятиях общественного питания // Научный форум: Экономика и менеджмент: сб. ст. по материалам IX Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 21–28 сентября 2017 г.). М. : МЦНО, 2017. Т. 7(9). С. 18–27.
3. *Денисова М. О.* Столовая: учет затрат от сырья до готового блюда // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. №9. С. 123–125.
4. *Кузнецова И. М.* Определение продажных цен на продукцию собственного производства организациями общественного питания // Экономика, управление, финансы : материалы II Междунар. науч. конф. (Пермь, декабрь 2012 г.). Пермь : Меркурий, 2012. С. 83–89.
5. *Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания: учеб. пособие.* М. : Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2014.
6. *Нефедова Е. А., Назарова А. Н.* Особенности учета затрат на предприятиях общественного питания // Транспортное дело России. 2015. №5. С. 113–114.
7. *Петров А. М.* Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. пособие. М. : Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2017.
8. *Семенухин В. В.* Бухгалтерский учет в общественном питании : производственно-практическое издание. М. : Синергия, 2012.

И. В. Попков

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Автоматизация учета с помощью технологии QR-кодирования

Изложена методика проведения инвентаризации с использованием средств автоматизации – терминалов сбора данных при помощи процедуры QR-кодирования. Отмечены наиболее важные моменты, плюсы и минусы данного метода в сравнении с ручной описью инвентаризируемого имущества.

Ключевые слова: инвентаризация; материально ответственное лицо; учетный процесс; бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность; терминал сбора данных.

В настоящее время внедрение информационных технологий происходит динамично во всех областях промышленности и экономики. Следует отметить, что развитие информатизации всех сфер идет на-

растающими темпами. В связи с этим, целью данной работы является представление одного из процессов информатизации и автоматизации процедур бухгалтерского учета и аудита [2; 4].

Существует несколько различных методов учета, анализа и аудита хозяйственной деятельности организации. Одним из них является инвентаризация. Инвентаризация – это первостепенный инструмент учета и аудита хозяйствующего субъекта.

Чтобы гарантировать достоверность данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности компании обязаны не реже одного раза в три года (идеально – ежегодно) проводить инвентаризацию имущества и обязательств на предприятии.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделения проводят инвентаризацию имущества, других активов и обязательств.

Случаи проведения подразделениями инвентаризации определяют в нормативных документах по учетной политике предприятия. Для оформления инвентаризации имущества, других активов и обязательств применяются первичные документы, предусмотренные альбомом форм первичных документов, применяемых для отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, утвержденных приказом [1].

Для проведения инвентаризации в подразделениях организации создаются инвентаризационные комиссии. Для непосредственной проверки фактического наличия имущества в подразделениях и структурных подразделениях создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Допускается создание инвентаризационных комиссий, рабочих инвентаризационных комиссий, действующих в подразделениях, структурных подразделениях как на постоянной основе, так и назначаемых при каждом случае проведения инвентаризации.

Инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии создаются распорядительным актом или иным приказом организации. Рабочие инвентаризационные комиссии в структурных подразделениях создаются распорядительным актом соответствующего структурного подразделения предприятия.

Инвентаризационную комиссию возглавляет председатель. Рабочую инвентаризационную комиссию возглавляет руководитель. Руководителем рабочей инвентаризационной комиссии назначается должностное лицо, уполномоченное руководителем подразделения, структурного подразделения, подписавшим распорядительный акт о создании рабочей инвентаризационной комиссии.

В состав инвентаризационной комиссии, рабочей инвентаризационной комиссии запрещается включать материально ответственных лиц, в случае если осуществляется проверка наличия имущества, находящегося под их ответственностью. Инвентаризационная комиссия формируется в составе не менее 6 человек, рабочая инвентаризационная комиссия – не менее 3 человек.

Рабочая инвентаризационная комиссия осуществляет следующие функции:

1) утверждает график проведения инвентаризации, определяющий даты начала и окончания проверки фактического наличия имущества в конкретных местах хранения, эксплуатации или в отношении материально ответственных лиц, а также сроки, в течение которых будет обеспечено составление инвентаризационных описей, фиксирующих факты наличия имущества;

2) производит непосредственную проверку фактического наличия имущества;

3) обеспечивает полноту и точность внесения в инвентаризационные описи данных об объектах бухгалтерского учета и фактическом наличии имущества;

4) направляет в инвентаризационную комиссию оформленные и подписанные инвентаризационные описи, а также полученные на дату проверки фактического наличия имущества объяснения должностных лиц, допустивших недостачу или порчу имущества, другие нарушения, предложения о порядке урегулирования выявленных недостач, в случае выявления лишнего, неиспользуемого имущества, в том числе пришедшего в негодность, – перечень такого имущества, информацию для внесения изменений в регистры бухгалтерского учета (при необходимости) [3].

Инвентаризационная комиссия осуществляет следующие функции:

1) организует проведение инвентаризации;

2) осуществляет сбор и обобщение результатов инвентаризации, проведенной рабочими инвентаризационными комиссиями;

3) рассматривает объяснения должностных лиц, допустивших недостачу или порчу имущества, а также другие нарушения (при наличии). Выносит предложения о способе урегулирования выявленных недостач, излишков;

4) подготавливает Акт о результатах инвентаризации имущества, других активов и обязательств, формирует его в электронном виде, в котором отражаются результаты инвентаризации, а также перечень подлежащих выполнению мероприятий, предложенных инвентаризационной комиссией, с указанием лиц, ответственных за их исполнение, и направ-

ляет его на согласование руководителю подразделения, которое занимается проведением расчетов и бухгалтерским учетом и отчетностью;

5) направляет материалы инвентаризации в бухгалтерскую службу для отражения результатов инвентаризации в учете. В состав материалов инвентаризации входят Акт о результатах инвентаризации имущества, служебные записки с информацией по имуществу, подлежащей изменению в регистрах бухгалтерского учета и другие материалы (при наличии).

Проведение инвентаризации не допускается при неполных составах членов инвентаризационной комиссии и рабочей инвентаризационной комиссии. Проверка фактического наличия имущества производится в присутствии материально ответственных лиц. Все не сданные в бухгалтерскую службу до даты и времени, указанных в распорядительном акте о проведении инвентаризации, приходные и расходные первичные учетные документы направляются материально ответственными лицами в бухгалтерскую службу с указанием отметки «до инвентаризации на « » с визой председателя (руководителя) инвентаризационной (рабочей инвентаризационной) комиссии.

При инвентаризации проверяются фактическое наличие имущества, правильность его хранения, выявляется излишнее, неиспользуемое имущество, в том числе имущество, пришедшее в негодность. Фактическое наличие имущества определяется путем подсчета и (или) взвешивания, измерения объектов имущества.

В случае обнаружения расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета производится перепроверка наличия имущества, по которому выявлены расхождения.

При выявлении имущества, которое не отражено в бухгалтерском учете, а также имущества, по которому отсутствуют данные, характеризующие его, рабочая инвентаризационная комиссия должна включить в инвентаризационную опись сведения об этом имуществе и его технические показатели.

Процесс инвентаризирования товарно-материальных ценностей с помощью автоматизированной системы с поддержкой технологии штрихового QR-кодирования организуется следующим образом:

- 1) в автоматизированной системе формируются инвентаризационные описи, отражающие информацию по данным бухгалтерского учета;
- 2) данные по имуществу в виде xml-файла из автоматизированной системы загружаются в терминалы сбора данных (далее – ТСД);
- 3) проводится инвентаризация путем сканирования меток с применением ТСД;

4) данные с результатами инвентаризации с ТСД выгружаются в автоматизированную систему;

5) информация, содержащая сведения о фактическом присутствии имущества, отражается в инвентаризационных описях.

Фактическое сличение ТМЦ с данными бухгалтерского учета значительно упрощается с использованием ТСД.

К плюсам данного метода можно отнести:

1) автоматизацию процесса;

2) значительную экономию времени;

3) снижение трудоемкости (где раньше требовалась комиссия из нескольких человек, сейчас достаточно одного-двух с терминалом);

4) снижение вероятности ошибок из-за человеческого фактора.

К несовершенствам процедуры описи с использованием терминалов сбора данных можно отнести:

1) трудоемкий подготовительный этап – нанесение QR-меток на каждую инвентаризируемую единицу. Но большим минусом это считать не стоит, так как достаточно провести такую процедуру один раз;

2) перечень объектов с невозможностью установления и сохранения QR-меток (например, здания, автошины, имущество на улице);

3) сбой и ошибки программы при выгрузке данных.

В заключение следует отметить безусловную важность и пользу автоматизированного процесса инвентаризационной описи. Несмотря на трудности начальных этапов внедрения этой методики, мы получаем весомую экономию времени и значительное снижение трудозатрат. А это в конечном итоге приводит к упрощению процедуры инвентаризации хозяйствующего субъекта в целом.

Библиографический список

1. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.

2. *Нечухина Н. С.* Применение «1С: управление производственным предприятием 8» для минимизации затрат в бизнес-структурах // Новые информационные технологии в образовании : сб. науч. тр. 18-й Междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. Д. В. Чистова. 2018. С. 50–52.

3. *Поведишников С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.

4. *Шитова Т. Ф.* Управление деятельностью предприятия с помощью современных информационных систем // Вопросы управления. 2018. №6(36). С. 128–134.

Научный руководитель: Л. И. Маслова,
кандидат экономических наук, доцент

Т. С. Ремезова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Учет основных средств: сравнительный анализ российских и международных стандартов

Приведены результаты сравнительного анализа порядка ведения учета основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и МСФО (IAS) 16. Выявлен ряд сходств и различий по составу объектов, относящихся к основным средствам, в отношении их оценки при принятии к учету и в процессе последующей эксплуатации, в определении сроков полезного использования и начисления амортизации.

Ключевые слова: основные средства; ПБУ 6/01; МСФО (IAS) 16; порядок оценки; способы амортизации.

Стремительное развитие бизнеса, которое сопровождается прогрессом интеграции на международном уровне в экономической сфере, выдвигает определенные требования к единообразию применяемых в различных странах принципов формирования алгоритмов начисления прибыли, условий инвестиций, налогооблагаемой базы, также учета и оценки основных средств. Учету основных средств на производственном предприятии необходимо уделять особое внимание, так как этот участок учета является достаточно сложным, особенно при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности.

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 28 февраля 2015 г. №217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) министерства финансов Российской Федерации» со дня официальной публикации вступают в силу порядка 40 Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и более 26 Разъяснений Международных стандартов. Вместе с тем на территории России официальное применение получает русскоязычная версия МСФО.

Бухгалтерский учет основных средств и их порядок отражения в финансовой отчетности в международных стандартах регламентируется МСФО (IAS) 16, а в России – ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В МСФО нет аналога отечественного понятия «основные средства»: вместо него используется термин «Property, Plant and Equipment» (PPE) – «недвижимость, установки и оборудование». В России такой перевод не рассматривается, поскольку отечественный термин является более полным и точнее отражает сущность данного вида активов.

В международном учете под основными средствами понимаются материальные активы, предназначенные для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях.

Согласно МСФО (IAS) 16 основные средства выступают в качестве материальных активов и предполагают использование в течение более чем одного периода. Согласно ПБУ 6/01 основные средства – часть имущества организации, которая применяется для производства продукции и выполнения услуг или работ в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В ПБУ 6/01, в отличие от международных стандартов, выделяются основные средства при осуществлении сельскохозяйственной деятельности. Порядок учета, а также методы учета сельскохозяйственной деятельности определяет МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Основные средства, в соответствии международными и российскими стандартами бухгалтерского учета учитываются по первоначальной стоимости, которая формируется и зависит от источников поступления. При приобретении за плату первоначальная стоимость рассчитывается по ПБУ и МСФО одинакова на основе фактических затрат по приобретению и вводу эксплуатацию; при самостоятельном изготовлении в стоимость включаются все затраты по строительству объектов и введению их в эксплуатацию [1].

В иных случаях принятия к учету основных фондов определение стоимости имеет ряд отличий. По ПБУ 6/01 при получении основных средств в счет вклада в уставный капитал стоимость соответствует оценке, согласованной с учредителями, а по МСФО – сумме фактических затрат. По договору дарения МСФО не предусматривает отражение данных сделок; согласно ПБУ – объекты оценивают по текущей рыночной стоимости. При расчетах за приобретенные объектов неденежных средств, их стоимость в соответствии с ПБУ определяется исходя их стоимости переданных ценностей, в МСФО предполагает применение справедливой стоимости [2].

Погашение стоимости основных средств происходит путем начисления амортизации.

Порядок начисления имеет несколько отличий:

во-первых, по срокам начала и окончания начисления амортизации.

Международные стандарты финансовой отчетности предполагают начисление по готовности объекта основного средства к эксплуатации, а ее окончание – при прекращении работы актива. Согласно ПБУ 6/01, амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем

начала эксплуатации основного средства, и завершается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия объекта [3];

во-вторых, по методам начисления амортизации. ПБУ 6/01 выделяет четыре способа ее начисления, в то время как по Международным стандартам финансовой отчетности их три. Выбор способа амортизации определяет учетная политика [4].

Существует сходство: и по российским, и по международным стандартам не подлежат амортизации активы (такие, как земельные участки, объекты природопользования), так как по истечении времени они не изменяют своих технических и потребительских свойств.

В соответствии МСФО 16 и ПБУ 6/01 при изучении порядка учета основных средств были установлены различия по отражению объектов в системе нормативного регулирования; несовпадение условий отнесения актива к основным средствам; различия в оценке поступления на предприятие; отличие в определении сроков полезного использования и начисления амортизации. Использование МСФО повысит качество управления и достоверность информации.

Библиографический список

1. *Агошкова Н. Н.* Формирование и отражение в бухгалтерском учете стоимости основных средств в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 21.

2. *Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А.* Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика // *Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.)*. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 36–39.

3. *Кубарь М. А., Смольникова Я. В.* Актуальные вопросы учета затрат в международной практике // *Развитие экономики и менеджмента в современном мире: сб. науч. тр. по итогам Междунар. науч.-практ. конф. (Воронеж, 8 декабря 2014 г.)*. Воронеж, 2014. С. 177–180.

4. *Осинова А. И.* Формирование учетной политики хозяйственных организаций согласно МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. 2012.

Научный руководитель: Т. И. Буянова,
кандидат экономических наук, доцент

Е. Ю. Слесарева, А. Н. Сергиенко
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Оптимизация налогообложения предприятий

Статья посвящена рассмотрению необходимости и возможностей оптимизации налогообложения предприятий. Приведен пример расчета налоговой нагрузки в динамике за несколько лет; даны авторские рекомендации по снижению налогового давления на микро- и макроуровне.

Ключевые слова: системы налогообложения; налоговая нагрузка; оптимизация налогообложения; налоговая база.

Система налогообложения играет в рыночной экономике важную роль. Налоги – это средство фискальной политики правительства, один из рычагов государственного регулирования и стимулирования экономики. Экономическое развитие государства возможно лишь при условии гармоничного сочетания потребностей государства и регионов в наполнении бюджетов, с одной стороны, и финансово-экономических потребностей предприятий, с целью создания необходимых условий для их дальнейшего развития, с другой [4].

Осуществляя распределение доходов плательщиков, система налогообложения должна равномерно делить налоговое бремя между различными как по размеру, так и по видам деятельности категориями субъектов хозяйствования.

Современные условия функционирования бизнеса, в силу отсутствия совершенного налогового законодательства и стимулов его развития, в значительной степени осложняются высоким уровнем налоговой нагрузки, к которому экономика предприятий не приспособлена [3].

Таким образом, изучение систем налогообложения, научно обоснованный выбор наилучшей (общей или упрощенной системы налогообложения), с точки зрения оптимизации налоговых платежей, являются важными управленческими задачами в современных условиях хозяйствования, которые подтверждают актуальность и предопределяют выбор темы данной статьи.

Теоретические и прикладные аспекты проблемы совершенствования налогообложения всегда привлекали внимание ученых и специалистов, которые пытались найти наиболее эффективные подходы к ее решению. Однако, несмотря на достаточно большое количество работ, вопросы снижения налоговой нагрузки предприятий, методы и меры оптимизации базы налогообложения в рамках налогового планирова-

ния, остаются недостаточно освещенным и требуют дальнейшего, углубленного изучения.

В научной литературе, направленной на решение практических вопросов деятельности предприятий, понятие «оптимизация налогообложения» используется с позиции минимизации и оптимальной уплаты налогов в рамках существующей системы налогообложения [2].

Существует распространенное мнение, что оптимизация проводится только с целью максимального законного снижения налогов (ее часто даже называют налоговой минимизацией) [1]. Такой подход не всегда приносит желаемые результаты. Оптимизация налоговой политики позволяет не только уменьшить налоговые отчисления предприятия, но и быть регулятором процесса управления предприятием.

По мнению автора, оптимизация базы налогообложения предполагает выбор таких налоговых систем и платежей, которые бы удовлетворяли предприятие с точки зрения получения доходов, необходимых для расширения производства, найма работников, заинтересованных в результатах своего труда, и давали бы возможность уменьшить потери от риска хозяйственной деятельности.

С целью обоснования практических рекомендаций, рассмотрим меры по оптимизации налогообложения предприятий на конкретном примере (см. таблицу).

Расчет показателя налоговой нагрузки ООО «ПВ», тыс. руб.

Показатель	2015	2016	2017	2018
Сумма налога на добавленную стоимость	22,54	39,40	36,17	42,65
Сумма добавленной стоимости	141,6	187,7	217,0	325,5
<i>Налоговая нагрузка на плательщика НДС, %</i>	<i>15,9</i>	<i>20,9</i>	<i>16,7</i>	<i>13,1</i>
Сумма налога на прибыль предприятия	6,7	0,7	30,7	45,7
Финансовый результат, чистая прибыль	24,6	1,77	146,7	245,4
<i>Налоговая нагрузка на плательщика налога на прибыль, %</i>	<i>27,2</i>	<i>39,5</i>	<i>20,9</i>	<i>18,6</i>
Социальные взносы (СВ)	17,12	58,41	96,36	72,70
<i>Налоговая нагрузка на плательщика СВ, %</i>	<i>35,2</i>	<i>31,5</i>	<i>37,5</i>	<i>23,0</i>

Данные таблицы свидетельствуют, что налоговая нагрузка по определенным видам налогов является достаточно значительной. Так, для налога на добавленную стоимость она находится в пределах с 13,1 до 20,9%; для налога на прибыль предприятия – с 18,6 до 39,5%; для еди-

ного взноса на общеобязательное государственное социальное страхование – с 23,0 до 37,5%. Вызвано это высокими ставками налогов и различными базами налогообложения. Следует также отметить, что эти показатели не учитывают полное налоговое бремя на предприятие в целом как интегральную величину, ведь рассмотрены только три вида налогов.

С целью оптимизации налогообложения на уровне предприятия необходимо повысить качество ведения учета и контроля первичных документов, способов оценки и порядка списания расходов; максимизировать чистую прибыль за счет эффективного использования производственных ресурсов, которые являются объектом налогообложения; внедрить налоговое планирование.

На макроуровне снизить налоговую нагрузку на предприятия позволят следующие мероприятия:

- 1) снижение ставок налогов, что будет способствовать росту бюджетных поступлений за счет увеличения количества налогоплательщиков и расширения базы налогообложения;
 - 2) улучшение функционирования системы налогового администрирования и обеспечения прозрачности этого процесса;
 - 3) эффективное предоставление налоговых льгот предприятиям;
- и т. д.

Библиографический список

1. *Бонченкова В. А.* Оптимизация налогообложения предприятия // Наука-Парк. 2018. № 5(66). С. 91–93.
2. *Котар О. К.* Налоговая оптимизация и выбор системы налогообложения на предприятии // Экономика и предпринимательство. 2018. № 1. С. 732–737.
3. *Мельниченко А. О.* Налоговая нагрузка: теоретическое осмысление понятия как важная составляющая оптимизации налогообложения // Постулат. 2018. № 4-1. С. 62.
4. *Попов А. Ю., Бороненкова С. А.* Налоговый учет по налогу на прибыль : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016.

С. А. Танаева

Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Опыт и практика использования «бережливого учета и анализа» в офисных процессах

В статье раскрыта специфика внедрения инструментов «бережливого учета и анализа» в офисные процессы. Представлены ответы на актуальные вопросы: каким образом происходит выявление офисных потерь; как и почему «бережливый учет» терпит крах в организациях и каковы основные условия его реализации?

Ключевые слова: бережливое производство; бережливый офис; методы учета и анализа.

Бережливость – важный источник благосостояния.

Марк Туллий Цицерон

За последнее десятилетие «бережливый учет и анализ» стали играть значительную роль в управлении организацией. Эффективно управлять затратами означает контролировать, своевременно выявлять факты отклонений, их причину и виновников. В условиях практически непрекращающегося экономического кризиса переход на новую модель внутреннего управления организацией стал особенно актуален.

Несмотря на то, что бережливое производство изначально было создано на основе производственных компаний, создающих какой-то материальный продукт, тем не менее, те же инструменты по управлению в целях экономии «живого и овеществленного труда» возможно внедрить в непроизводственных компаниях и офисных процессах. Например, в работе с документами, в обработке информации, в контактах с другими подразделениями. Новый подход «бережливого учета и анализа» подразумевает не сокращение штата персонала компании, а разумное использование их труда [1, с. 12]. Поэтому руководству компании, желающему применять на практике основы «бережливого учета и анализа», придется пересмотреть содержание всей работы компании или должностные обязанности сотрудников, чтобы они отвечали принципам эффективного (= бережливого) производства. Первый и, наверное, самый важный шаг внедрения «бережливого учета и анализа» в офисе – это вовлечение в процесс всех сотрудников компании [5]. Из-за несоответствия целей сотрудников и руководства любые, даже самые благие и прогрессивные реформы обречены потерпеть крах. Поэтому для достижения поставленной цели по внедрению «бережливого учета и анализа» в компании очень важно совместное обсуждение с сотрудниками проблем компании и приоритетных целей по улучшению работы. Все

инструменты «бережливого учета и анализа» можно поделить на инструменты выявления, анализа потерь и их устранения. Поэтому вопрос классификации и выявления потерь является ключевым. Крайне важно, чтобы сотрудники получили основные знания о потерях и научились в них разбираться [6, с. 28]. Чтобы выявить потери, нужно обратить внимание на следующие моменты:

- 1) малое число достигнутых целей, недостаточная результативность сотрудников;
- 2) низкое качество исполняемых решений, почти все процессы требуют личного контроля;
- 3) чрезмерные задержки реализации управленческих решений, низкая производительность труда;
- 4) большое время обработки заказов, высокие затраты на обслуживание одного клиента.

Так, в непроекционной компании, предлагающей свою продукцию в виде услуг, можно выделить те же основные виды потерь, что и для производства.

1. *Дефекты (брак)* в офисных процессах могут иметь форму неправильного заполнения документов, поломки оборудования, брака в услуге для клиента, а также неверно предоставленной информации для поставщика и т. д.

2. *Транспортировка* – это потери, связанные с использованием транспорта либо человека для доставки (например, курьера) чего-либо клиенту, поставщику, партнеру. Предположим, у компании разные структурные подразделения находятся в разных точках города. Отдел кадров расположен по одному адресу, финансово-юридический отдел – по другому, а основное подразделение – по третьему адресу. В таком случае процесс взаимодействия между этими отделами может занять более длительный промежуток времени, чем если бы они сидели в одном здании и, желательно, на одном этаже. Чтобы получить копию трудовой книжки или получить деньги в кассе на покупку офисного оборудования, сотруднику придется прервать свой рабочий процесс и поехать на нужный ему адрес, что может занять половину рабочего дня, за время которого этот сотрудник мог бы выполнить массу полезных работ.

3. *Запасы* в офисных процессах выглядят как кипы бумаг, расходных материалов (канцтовары, рекламные проспекты о компании, неиспользуемое офисное оборудование), которые находятся в офисе в виде запасов. Необходимо настроить работу офиса так, чтобы все необходимые материалы и услуги поставлялись точно в срок, т. е. только тогда, когда они действительно необходимы. Потому что запасы нужно где-то

хранить, а искусственное создание «склада» на территории небольшого офиса – это непростительная роскошь, нецелесообразное использование пространства и дополнительное вложение средств.

4. *Излишние процессы* подразумевают сколько шагов нужно сделать, выполнить пунктов, чтобы документ с первого этапа работы перешел на второй. Например, для того, чтобы согласовать командировку одного сотрудника, менеджеру необходимо иногда сделать десять звонков, согласовать условия поездки у руководства три раза.

5. Ненужное *перемещение* на территории офиса – это перемещение сотрудников между кабинетами, оборудованием. Оценив все передвижения, можно будет расставить оборудование таким образом, чтобы «дотянуться» до него можно было на расстоянии вытянутой руки.

6. *Ожидание* для офиса означает не только ожидание клиентом выполнения сотрудником компании услуги, но и ожидание внутри офисных процессов (например, долго подписываются или заверяются у руководства документы, длительное согласование инструкций, технологий работ и т. д.).

7. *Перепроизводство* выглядит как дублирование документации (копирование и архивирование) там, где ее не должно быть. Как следствие опять же излишнее копирование – это перерасход картриджей, бумаги, а излишнее архивирование – это необоснованное использование пространства под архивные папки.

Для борьбы с потерями при использовании «бережливого учета и анализа» в управлении организацией (непроизводственной компанией, офисом) применяются учетно-аналитические инструменты:

«Кайдзен» (*непрерывное улучшение*). Все офисные задачи и их выполнение должны подвергаться постоянному пересмотру. При этом изменения не должны быть масштабными. Они должны сводиться к небольшим, постепенным модификациям. Например, созданные 5 лет назад инструкции/технологии рабочего процесса должны пересматриваться на предмет их актуальности, но не обязательно подвергаться кардинальной смене, если в общем и целом они соответствуют действительности. Возможность применения принципов кайдзен связана с формированием высокого самосознания у сотрудников всех уровней и подразделений [2, с. 344];

«5С» – система рационализации рабочего места. Порядок на столе ведет к порядку в голове. В последнее время в большинстве компаний все чаще можно встретить применение именно данного инструмента бережливого офиса;

«Шесть сигм» – выявление «дефектов» в процессе производства и предоставления услуг клиенту, так как именно клиент является ключевой фигурой, объектом, ради которого создается компания. Данный инструмент очень важен при управлении организацией, так как позволяет руководителям и ТОП-менеджменту определить цели, которые необходимо решить в ходе управления, собрать информацию о текущем состоянии дел организации, выявить причины возникающих в работе проблем и многое другое.

Внедрение бережливого учета в управлении организацией – это процесс непрерывного совершенствования [3, с. 4]. Когда установка поступает сверху, зачастую она проходит сложный и длительный путь от принятия до реализации. Поэтому очень важно при внедрении системы бережливого офиса осознавать, что этот проект требует обязательной предварительной оценки целесообразности введения.

Бережливый офис не означает, что нужно убрать из рабочего процесса абсолютно все лишнее, все личное и все не относящееся к работе. Процесс не заработает без правильного лидерства и правильного процесса развития навыков лидеров и навыков всех остальных [4, с. 11].

Изначально инструменты «бережливого учета и анализа» получили свое активное применение на производственных заводах Японии. Затем их активно начали применять в США. В связи с этим необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, сопоставив его с особенностями нашей страны и, оптимально используя накопленную информацию, применить ее для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки [7, с. 25]. Когда каждый управленец и работник пытается сократить издержки производства, создавая новый продукт из переработанных отходов, пытается беречь личное пространство, упорядочивая все вокруг себя, устраняя все лишнее, ненужное, отнимающее время и деньги, тогда и создаются условия для реализации бережливого учета и анализа.

Библиографический список

1. Вумек Д., Джонс Д. Продажа товаров и услуг по методу бережливого производства. М. : Альпина Паблишер, 2016.
2. Зимакова Л. А., Штефан Я. Г. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 6. С. 340–350.
3. Ильинова О. В., Золотарева К. М. Инструменты и алгоритм внедрения технологии бережливое производство // Политика, экономика и инновации, 2016. № 5. С. 45–49.

4. *Лайкер Дж., Трахилис Й.* Лидерство на всех уровнях производства: практическое руководство. М. : Альпина Паблишер, 2018.

5. *Основы бережливого производства: методологические материалы для площадки «Карьера» Международного молодежного лагеря «Байкал 2020» // ВІТОВЕ Consulting Group.* СПб., 2013.

6. *Теппинг Д., Шукер Т.* Бережливый офис. Устранение потерь времени и денег. М. : Альпина Паблишер, 2017.

7. *Чая В. Т., Чупахина Н. И.* Управленческий учет : учебник и практикум для академического бакалавриата. М. : Юрайт, 2018.

Научный руководитель: С. А. Бороненкова,
доктор экономических наук, профессор

А. В. Титова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы методологии бухгалтерского учета в религиозных организациях

Рассмотрены проблемы формирования методологии бухгалтерского учета в религиозных организациях; основной проблемой признано отсутствие методологии учета целевого финансирования деятельности. Предложен авторский вариант учета источников финансирования деятельности православной религиозной организации.

Ключевые слова: религиозная организация; учет в религиозной организации; учет в некоммерческих организациях; методология учета.

Рассматривая религиозные организации как субъект экономическо-правовых отношений, необходимо понимать, что и как другие организации, они обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». При этом перед всеми некоммерческими организациями, включая религиозные, стоит вопрос методологии учетно-аналитического процесса.

Среди возможных проблем учета выделяют: отсутствие четкого определения целевого финансирования и детальной методологии его учета. Также основу бухгалтерского учета в некоммерческих организациях составляют законодательно закрепленные второстепенные элементы учета, которые не имеют в базовом плане счетов для коммерческих организаций существенного значения [1].

Это общие моменты по бухгалтерскому учету некоммерческих организаций, но помимо данных проблем существует ряд специфических, присущих только религиозным организациям. Например, классификация и оценка имущества [3]. Если классификация относится к вопросу

экономического порядка, то оценка имущества – учетно-аналитический элемент. Оценка стоимости церковного имущества осложняется отношением его к историческому наследию или к источнику духовных ценностей – к примеру, чудотворные иконы или старинные Евангелие, которые также могут использоваться в богослужении.

Также остро стоят вопросы о внутрицерковных расчетах и оперативном управлении имуществом, т. е. фактически все имущество является имуществом Русской Православной Церкви, но приходы при этом также являются собственниками этого имущества. Здесь встает вопрос не только учета, но управления данным имуществом и контроля за их сохранностью.

Если рассмотреть выделенные проблемы более подробно, то отсутствие четкого подхода к определению и составу целевого финансирования приводит к противоречиям в применении единственно возможного в данный момент счета 86 «Целевое финансирование». Как пишет в своей статье Л. В. Гусарова, вопросы получения и использования целевых средств не возникает лишь в случаях, когда организация имеет один источник финансирования для выполнения единственного проекта [2]. В религиозных организациях, помимо источников, необходимо разделять еще и поступления на определенные цели: содержание храма, его благоустройство и пр. Возникает вопрос применения счета 86 «Целевое финансирование» как в его доходной, так и в его расходной части.

Как отмечает Л. В. Гусарова, использование целевых средств отражается либо непосредственно по дебету счета 86, либо по дебету счетов 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы», но при этом оба этих счета не отражают реальную специфику деятельности некоммерческих организаций в целом и религиозных организаций, в частности.

Источниками формирования имущества некоммерческих организаций согласно Федеральному закону от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» являются:

- 1) регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- 2) добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- 3) выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- 4) дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- 5) доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации.

Применительно к религиозным организациям источники целевого финансирования формируются из:

а) пожертвований физических и юридических лиц;

б) доходов от реализации имущества религиозного назначения и религиозной литературы;

в) взносов приходского совета;

г) доходов от предпринимательской деятельности и пр. [5].

Средства Русской Православной Церкви и ее канонических подразделений образуются из:

а) пожертвований при совершении богослужений, Таинств, треб и обрядов;

б) добровольных пожертвований физических и юридических лиц, государственных, общественных и иных предприятий, учреждений, организаций и фондов;

в) пожертвований при распространении предметов православного религиозного назначения и православной религиозной литературы (книг, журналов, газет, аудиовидеозаписей и т. п.), а также от реализации таковых предметов;

г) доходов, получаемых от деятельности учреждений и предприятий Русской Православной Церкви, направляемых на уставные цели Русской Православной Церкви;

д) отчислений синодальных учреждений, епархий, епархиальных учреждений, миссий, подворий, представительств, а также приходов, монастырей, братств, сестричеств, их учреждений, организаций и др.;

е) отчислений от прибыли предприятий, учрежденных каноническими подразделениями Русской Православной Церкви самостоятельно или совместно с иными юридическими или физическими лицами;

ж) иных не запрещенных законодательством поступлений, в том числе доходов от ценных бумаг и вкладов, размещенных на депозитных счетах.

Тем самым к счету 86 в православных религиозных организациях должно быть открыто по меньшей мере семь отдельных субсчетов, при этом в каждом православном приходе все средства должны разделяться по назначению доходов и расходов с целью сопоставимости.

Наиболее оптимальным решением методологической проблемы является открытие к счету детализирующих аналитических счетов. В качестве примера для православных религиозных организаций предлагается следующий перечень:

86-1 «Анонимные пожертвования»

86-2 «Пожертвования на реставрацию храма (церкви)»

- 86-3 «Пожертвования на убранство храма (церкви)»
- 86-4 «Свечной сбор»
- 86-5 «Пожертвования от распространения церковной утвари»
- 86-6 «Пожертвования от распространения книг»
- 86-7 «Прочие источники по неосновным видам деятельности»
 - 86-7-1 «Поступления от паломнической деятельности»
 - 86-7-2 «Поступления от сельскохозяйственной деятельности»
 - 86-7-3 «Поступления от деятельности мастерских»
 - 86-7-4 «Поступления на издательскую деятельность»
 - 86-7-5 «Поступления на благотворительную деятельность»
- 86-8 «Прочие поступления»

Таким образом, методика учета является важной составляющей экономического процесса религиозной организации. В исследовании Е. А. Никишиной выделяется ключевая функция финансового учета – контроль за состоянием объекта управления, в данном случае – религиозной организации, также учет обозначен как метод регулирования деятельности религиозной организации [4].

Бухгалтерский учет также необходимо рассматривать как информационную базу для управленческих решений, что должно находить отражение в методологии учетно-аналитического процесса.

Библиографический список

1. *Гусарова Л. В.* Проблемы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях // Учет в некоммерческих организациях. 2011. № 19(283). С. 31–36.
2. *Гусарова Л. В.* Целевое финансирование и целевые поступления: методология учета // Учет в некоммерческих организациях. 2011. № 20(284). С. 36–44.
3. *Макальская М. Л.* Бухгалтерский учет в местной религиозной организации – православном приходе: проблемы и некоторые пути их решения // Некоммерческие организации в России. 2012. № 5. С. 15–18.
4. *Никишина Е. А., Макальская М. Л.* Финансовое обеспечение деятельности православных религиозных организаций. М. : Дело и Сервис, 2008.
5. *Опарина С. И.* Учет и налоги в православных религиозных организациях. М. : Дело и Сервис, 2011.

Е. В. Третьякова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Отраслевые особенности исчисления и отражения компаниями сотовой связи налога с операторов связи в бухгалтерском учете

Рассматривается законодательная деятельность Министерства финансов Российской Федерации в области включения неналоговых платежей в Налоговый кодекс РФ: экологический налог; утилизационный сбор; сбор с пользователей автодорог; налог с операторов связи и гостиничный сбор. Описан гражданско-понятийный аппарат, применяемый при исчислении налога с операторов связи, представлено отражение его в бухгалтерском учете, раскрыто его влияние на формирование бухгалтерской отчетности. Предложен порядок исчисления компаниями сотовой связи налога с операторов связи с учетом требований, включенных Минфином РФ в Налоговый кодекс РФ, и отражения в бухгалтерском учете расходов по налогу с операторов связи.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; расходы; налоги; сборы; сотовая связь; услуги.

Министерство финансов Российской Федерации опубликовало законопроект о внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации). Проект был размещен на Федеральном портале проектов нормативных правовых актов 2 октября 2018 г. Федеральный портал проектов является официальным сайтом для размещения информации о подготовке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения.

1 апреля 2019 г. на Федеральном портале проекта размещена обновленная версия законопроекта, содержащая предложения о включении следующих неналоговых платежей в Налоговый кодекс РФ: экологический налог, утилизационный сбор, сбор с пользователей автодорог, налог с операторов связи и гостиничный сбор.

В настоящее время посредством Федерального портала проектов проводятся публичные обсуждения в отношении текста законопроекта и антикоррупционная экспертиза. Независимая антикоррупционная экспертиза была начата 23.11.2018 г. и завершилась 27.12.2018 г. Публичное обсуждение было начато 01.04.2019 г. и завершится 26.04.2019 г. Этап публичного обсуждения дает возможность гражданам Российской Федерации участвовать в подготовке проекта документа на самой ранней стадии. На основании описания стоящих перед разработчиком вопросов

заинтересованные участники обсуждения могут предложить свой подход реализации той или иной задачи и желаемую концепцию документа.

Для телекоммуникационных компаний особый интерес представляет законодательная инициатива о внесении в Налоговый кодекс РФ налога на операторов сети связи общего назначения.

Налогоплательщиками налога на операторов сети связи общего пользования планируется признавать организации и индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги связи в сети связи общего пользования в соответствии с Федеральным законом от 07.07.2003 г. № 126-ФЗ «О связи».

При этом объектами налогообложения предполагается признавать операции по предоставлению сервиса связи клиентам и иным пользователям в сети связи общего пользования.

Налоговая база в соответствии с законопроектом будет рассчитываться как доходы, заработанные в течение налогового периода от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ. При этом доходы в соответствии с предлагаемым законопроектом определяются в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

Налоговая ставка планируется на уровне 1,2%. Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговый период планируется зафиксировать как квартал. Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика не позднее 30-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, рассчитанный в соответствии с планируемым размером налоговой ставки и подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту учета в налоговом органе не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период, т.е. не позднее тридцатого числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Следует отметить, что в настоящее время существует обязанность операторов связи по отчислениям в резерв универсального обслуживания, закрепленная действующим постановлением Правительства Российской Федерации [3].

Расходы на формирование резерва универсального обслуживания являются особенными для отрасли связи. Правительством РФ Поста-

новлением от 21.04.2005г. № 243 утверждены правила формирования и расходования средств резерва универсального обслуживания. В соответствии с п.5 указанных Правил расходы резерва на очередной финансовый год и плановый период предусматриваются в пределах размера планируемых на очередной финансовый год и плановый период поступлений от обязательных отчислений (неналоговых платежей) операторов связи, которые оказывают услуги связи в сети связи общего пользования. Средства резерва расходуются в целях финансового обеспечения оказания универсальных услуг связи, а также финансирования создания и функционирования базы данных перенесенных абонентских номеров на основании п. 6 Порядка.

На основании статьи 60 Федерального закона «О связи» источниками формирования средств резерва являются обязательные отчисления (неналоговые платежи) операторов связи, которые оказывают услуги связи в сети связи общего пользования. Базой расчета обязательных отчислений являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования, за исключением сумм налогов, предъявленных оператором сети связи общего пользования абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Доходы определяются в установленном в Российской Федерации порядке ведения бухгалтерского учета.

Операторы связи ежеквартально отчисляют 1,2% рассчитанной в указанном порядке суммы доходов. При расчете обязательных отчислений следует учитывать определения, которые даны в ст. 2 Закона «О связи». Отчисления в резерв производятся по итогам каждого квартала не позднее тридцатого числа месяца, следующего за последним месяцем истекшего квартала, и зачисляются в доход федерального бюджета.

Проанализировав положения представленного законопроекта, следует отметить, что его положения практически в полном объеме дублируют действующее законодательство в отрасли связи по вопросу отчислений в бюджет Российской Федерации 1,2% доходов, полученных оператором связи.

Телекоммуникационные компании при признании расходов руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Рассматриваемое Положение – составная часть единой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, и оно должно применяться всеми коммерческими организациями на территории РФ вне зависимости от их организационно-правовой формы [5].

Согласно п.2 раздела I ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [4].

Расходы, связанные с оказанием услуг связи, являются для сотовых операторов расходами по обычным видам деятельности. Расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, выраженной в денежном эквиваленте, которая принимается равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности [1].

Условия признания расходов в бухгалтерском учете регламентируются разделом IV ПБУ 10/99 Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- 2) сумма расхода может быть определена;

- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Многие авторы особенно уделяют внимание третьему условию признания расходов, а именно на словосочетании «уменьшение экономических выгод». Если буквально понимать этот «принцип», то может сложиться мнение, что любое выбытие активов (например, продажа продукции, товаров, работ, услуг) с прибылью или даже просто любое возмещение их стоимости, оцениваемое как экономическая выгода (что абсолютно справедливо), не позволяет квалифицировать это уменьшение актива как расход. Конечно, это не так. В данном случае речь идет лишь о расходе (сокращении величины стоимости актива как такового, который только в этом смысле вызывает уменьшение дохода (экономическая выгода) [5].

В случае невыполнения любого из названных условий, организацией в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

На признание расхода не влияет намерение организации получить доход от производимой финансово-хозяйственной операции. Любые расходы отражаются в бухгалтерском учете в стоимостном выражении с учетом допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Таким образом, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления [6].

В отрасли связи себестоимость является денежным выражением эксплуатационных затрат, которые несут телекоммуникационные компании в процессе оказания услуг потребителям [2].

В связи с тем, что операторы связи несут ответственность за нарушение требований, предусмотренных Правилами, в соответствии с российским законодательством, начисленная сумма обязательных неналоговых платежей организации, как связанных с осуществлением ею деятельности по оказанию услуг связи, признается расходом по обычным видам деятельности. На основании п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 данная сумма учитывается в составе затрат основного производства: Дебет 20 Кредит 76.

Обязанность операторов сотовой связи по отчислениям в резерв универсального обслуживания в настоящее время закреплена Постановлением Правительства РФ. Автор для исключения разногласий с контролирующими органами поддерживает законодательную инициативу о внесении в Налоговый кодекс РФ налога на операторов сети связи общего назначения.

Библиографический список

1. *Баженова Е. В.* Особенности учета доходов и расходов операторами сотовой связи. Екатеринбург : Изд-во СибГУТИ, 2008.
2. *Голубицкая Е. А., Жигульская Г. М.* Экономика связи : учебник. М. : Радио и связь, 2003.
3. *Закиров З. Г., Надеев А. Ф., Файзуллин Р. Р.* Сотовая связь стандарта GSM. Современное состояние, переход к сетям третьего поколения. М. : Экотрендз, 2004.
4. *Камышианов П. И., Камышианов А. П.* Бухгалтерский финансовый учет : учебник. М. : Омега-Л, 2005.
5. *Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред. А. С. Бакаев.* 2-е изд. М. : Юрайт-Издат, 2005.
6. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник для вузов. 5-е изд. М. : ИНФРА-М, 2016.

Теоретические аспекты аудита кредитной организации

Рассмотрены основные теоретические аспекты аудита. Дано определение понятия «аудит». Определены различия понятий «аудит» и «аудиторская деятельность». Раскрывается содержание основных нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность. Изложена специфика аудита коммерческого банка. Проанализирован переход от федеральных стандартов аудиторской деятельности к международным.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; МСА; ФПСАД.

Актуальность темы исследования обуславливается следующими обстоятельствами. В условиях рыночной экономики необходим контроль за кредитными организациями, в частности в области предоставляемой ими отчетности. Показателем устойчивости организации для внешних пользователей служит публикуемая финансовая отчетность, поэтому важно, чтобы данные в ней были полными и достоверными. Подтверждение достоверности и полноты данных – одна из задач внешнего аудита

Авторы научных трудов неоднозначно определяют аудит. Аудит – это внешний контроль за деятельностью предприятия, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами [3]. Американская ассоциация по бухгалтерскому учету дает следующее определение аудиту – «системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенным критериям и представляющий результаты заинтересованным пользователям [2].

Итак, *audit* – это предпринимательская деятельность, подразумевающая независимую проверку финансовой отчетности организации дипломированными специалистами с целью выражения мнения проверяющих лиц о достоверности и соответствии законодательным требованиям этой отчетности.

Одним из наиболее важных законов в сфере аудита является Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В тексте данного закона определяются основополагающие понятия и принципы, основные требования к аудиторам, их права и обязанности, критерии обязательного аудита, стандарты и кодекс профессиональной этики аудиторов. «Статья 1 Федерально-

го закона определяет следующие понятия: аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами; аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Таким образом, мы видим, что понятие «аудиторская деятельность» является более широким по сравнению с понятием «аудит».

Аудит коммерческого банка имеет свои отличительные черты. Во-первых, согласно Федеральном закону «Об аудиторской деятельности» банк является обязательным объектом аудита. Это вполне объяснимо, банк работает с привлеченными средствами населения, для поддержания стабильности банковского сектора Центральный банк России регулярно отслеживает финансовое состояние банков, поэтому необходимо чтобы банки достоверно отражали свое финансовое положение в отчетности.

Отличительная черта банковского аудита – это его предметы, а именно: кредитная политика, расчетные операции, бухгалтерский учет и кассовые операции с наличными и денежными средствами. Более того, чтобы иметь право проводить аудит банка, аудиторская организация обязана получить на это лицензию Центрального банка России.

В РФ 1 января 2017 г. начали действовать Международные стандарты аудита. Как и любое явление этот переход нельзя оценивать однозначно. С одной стороны, переход к международным стандартам аудита может повлечь за собой упрочнение международных связей аудиторов и организаций, единый подход облегчит понимание процедур аудиторами различных стран.

В условиях глобализации экономики это будет способствовать повышению качества аудиторских услуг, росту доверия пользователей к финансовой отчетности и аудиторскому заключению [1].

С другой стороны, переход к МСА может означать потерю некоторого суверенитета со стороны Российской Федерации. Исследования ФСПАД показали, что в них были исправлены многие разночтения и несоответствия с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Гражданским кодексом РФ, в то время как МСА не полностью соотносятся с российским законодательством. В то же время российские стандарты во многом совпадали с МСА, поэтому переход на МСА не повлек за собой критичных изменений.

Библиографический список

1. Лебедева Е. М. Аудит. Практикум : учеб. пособие. М. : Академия, 2014.
2. Нечеухина Н. С., Дударева А. А. Роль внутреннего аудита в финансовой системе организации в условиях применения профессиональных стандартов // Управленец. 2016. №2(60). С. 73–77.
3. Рогоуленко Т. М. Аудит : учебник. М. : КноРус, 2014.

Научный руководитель: Н. С. Нечеухина,
доктор экономических наук, доцент

А. Е. Черных, Л. Ю. Соловьева

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбурге)*

Проблемы и пути совершенствования расчетов с поставщиками и подрядчиками

Проанализированы сущность и необходимость учета и контроля расчетов с поставщиками и подрядчиками. Выявлены актуальные проблемы учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, приведены возможные варианты решения данных проблем.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; контроль; учет; расчеты; поставщики; подрядчики; контроль расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Возникновение и прекращение отношений с поставщиками и подрядчиками – одна из составляющих ежедневной части организации. В связи с этим нужно организовать эффективное и четкое управление расчетами с контрагентами. Стоит отметить, что организация обязана обеспечить своевременное поступление средств от покупателей, чтобы своевременно расплачиваться с поставщиками. Если данный механизм будет налажен, то проблем с финансовой устойчивостью у организации не возникнет.

Актуальность работы состоит в том, что в настоящее время расчетам с поставщиками и подрядчиками в организации уделяется большое внимание. Это связано с тем, что фирма постоянно нуждается в каких-либо ресурсах, например, в сырье, в материалах или каких-либо услугах.

Операции по учету и расчетам с поставщиками за товары или услуги отражаются на 60 счете, независимо от времени оплаты. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом [2].

Организация учета с поставщиками и подрядчиками чаще всего характеризуется наличием следующих проблем.

1. Поставщик поставил товары с НДС, либо оказал услуги, но не предъявил входящую счет-фактуру. В соответствии с НК РФ продавец при реализации товара обязан выставить соответствующие счета-фактуры в срок, не позднее пяти календарных дней, начиная со дня отгрузки товара. В организации часто встречается ситуация, когда поставщик поставляет товар, в стоимость которого включен НДС, но сопутствующими документами к данной поставке является только товарная накладная, так как товар с НДС, к товарной накладной также должна быть добавлена счет-фактура. По окончании квартала в книге покупок пробелы видны и бухгалтер начинает запрашивать у поставщика недостающую счет-фактуру, чтобы сдать отчетность по НДС, но поставщик редко своевременно отвечает, так как в этот месяц сам сдает отчетность, что является процессом трудоемким и ресурсоемким.

2. Счет-фактура заполнена неверно. Организация является плательщиком НДС, поэтому, все поставщики в основном являются также плательщиками данного налога. Сумма, которую организация должна уплатить в бюджет, рассчитывается как разница между исчисленной суммой НДС и суммой налоговых вычетов. В связи с этим организация заинтересована в том, чтобы принимать товары с НДС к учету своевременно. При поставке товара с НДС, поставщик обязан выдать счет-фактуру соответствующей форме. Если в счет-фактуре допущены ошибки, то налоговые органы могут отказать организации в вычете.

3. Задержка поставки товара от контрагентов. Данная ситуация происходит из-за того, что организация оплачивает товары на основании счета, который выставляет поставщик. Дата счета и дата поставки могут не совпадать. По окончании квартала зачастую 60 счет по некоторым поставщикам не закрыт, т.е. «висят» оплаты, но нет входящих документов. Это и является дебиторской задолженностью.

Таким образом, почти каждая организация ежедневно ведет расчеты с поставщиками, следовательно, перечисленные проблемы, которые актуальны на сегодняшний день, требуют своевременного решения.

Для решения перечисленных проблем автор предлагает следующие мероприятия.

1. Поставщик поставил товары с НДС либо оказал услуги, но не предъявил входящую счет-фактуру. Если организация является плательщиком НДС, то она может уменьшить общую сумму НДС на сумму налоговых вычетов [3]. Одно из главных условий – налогоплательщик должен иметь счет-фактуру от поставщика, оформленную соответству-

ющим образом, и первичные документы, соответствующие поступлению. На взгляд автора, данную проблему можно решить следующим образом:

а) увязать оплату товара (услуги) с моментом выставления счета-фактуры. Данное условие должно быть прописано в договоре поставки. В соответствии с ГК РФ, покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства [1]. Поэтому позиция о том, что непредставление продавцом счета-фактуры не освобождает покупателя от оплаты товара, представляется вполне обоснованной;

б) предусмотреть в договоре обязанность поставщика выставлять счет-фактуру и указать, что окончательный расчет за поставленный поставщиком покупателю товар производится не позднее 20 рабочих дней с даты поставки и предоставления поставщиком документов.

2. Счет-фактура заполнена неверно. Счет-фактура – незаменимый документ при возникновении разногласий между поставщиком и покупателем, так как в данном документе содержится вся информация, например, о товаре, о поставщике, покупателе и т. д. Правильно заполненная счет-фактура – одно из важнейших условий для вычета НДС, между тем, при его заполнении нередко допускаются ошибки. Если говорить о последних изменениях, то форма новой счет-фактуры действует с 1 октября 2017 г. Многие организации экономят на программном обеспечении и не обновляют свою рабочую программу до последней версии.

Для решения данной проблемы необходимо:

а) перевести бухгалтерию организации в облачный сервис – 1С: Фреш и вести всю хозяйственную деятельность в данной программе. Эта программа имеет много преимуществ, например, таких, как своевременное обновление, заполнение данные о контрагенте по ИНН и т. д.;

б) в новой программе (в 1С: Фреш) создать электронный документооборот между организацией и поставщиками, но для того, чтобы наладить электронный документооборот, данная программа должна быть установлена и у контрагента. Создание электронного документооборота заметно снизит работу бухгалтера в отношении первичной документации.

Если в первичных документах на бумажном носителе допущены ошибки, например, в оформлении, в цене товара, в сумме НДС, то при выявлении данных ошибок нужно несколько раз физически передать исправленные документы от поставщика к контрагенту.

3. Задержка поставки товара от контрагентов. Организация оплачивает поставщикам товары либо услуги, но входящих документов нет, что образует задолженность поставщика перед организацией. Для решения данной проблемы предлагается контролировать состояние дебиторской задолженности, а результаты контроля обобщать в таблице для анализа расчетов с поставщиками и подрядчиками (см. таблицу).

Анализ расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщик	Договор	Сумма поставки	Срок оплаты	Срок поставки	Дата принятия товара	Дата оплаты товара

Данная таблица поможет организациям усовершенствовать анализ расчетов с поставщиками и своевременно контролировать наличие дебиторской задолженности.

Таким образом, предложенные мероприятия должны обеспечить уменьшение как количества проблем в расчетах с поставщиками и подрядчиками, так и количества ошибок, а также обеспечить эффективное ведение бухгалтерского учета и создать более комфортные условия для работы бухгалтеров и намного повысить продуктивность и результативность бухгалтерии.

В заключение стоит отметить, что обеспечение грамотного ведения бухгалтерского учета с поставщиками и подрядчиками для любой организации позволяет своевременно отслеживать наличие дебиторской и кредиторской задолженности. Анализ данных задолженностей помогает построить отношения с контрагентами таким образом, чтобы организация не испытывала угроз финансовой устойчивости бизнеса.

Библиографический список

1. *Бахарева К. В., Матвеева В. С.* Нормативно-правовое регулирование расчетов с поставщиками и подрядчиками // Экономика и сервис: от теории к практике: материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Владимир, 20 марта 2018 г.). Владимир, 2018. С. 364–371.
2. *Каунова Т. А., Власова И. Е., Сергиенко А. Н.* Аудит дебиторской и кредиторской задолженности // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 54–58.
3. *Поведишников С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.

Реорганизация: анализ теоретических положений формирования отчетности

Рассмотрены различные подходы к определению понятия «реорганизация», сформулированные на основании накопленного отечественного опыта. Перечислены этапы отражения в учете и отчетности операций по реорганизации юридического лица; приведена их характеристика. Раскрыты особенности составления заключительной и вступительной отчетности.

Ключевые слова: реорганизация; слияние; поглощение; разделение; выделение; преобразование; раскрытие информации в отчетности.

В настоящее время в Российской Федерации законодательно предусмотрены разносторонние организационно-правовые формы для организаций. В современной экономике широко применение имеет не только создание и ликвидация предприятий, но и их реорганизация.

Актуальность выбранной темы заключается в том, что в настоящее время в Российской Федерации законодательно предусмотрены разносторонние организационно – правовые формы для организаций. В современной экономике широко используется не только создание и ликвидация организаций, но и их реорганизация. Кроме того, стоит отметить, что вопросы, связанные с реорганизацией рассматриваются в литературе частично либо в общем порядке.

Для понимания сути этого процесса необходимо ввести сам термин реорганизация, законодательно он закреплен Гражданским Кодексом РФ. Реорганизация представляет собой процесс прекращения действия одного юридического лица, последствиями которого одновременное создание одного, либо нескольких новых, и/или прекращение одного, либо нескольких прежних юридических лиц.

Исследуя вопрос реорганизации Е.В. Мартынова и А.В. Олейников, уделяет внимание исторической части данного вопроса. Так во времена царской России, а также в ранние годы в СССР термин «реорганизация» не использовался, но сам процесс изучался как возможность прекращения деятельности юридического лица. А.В. Олейников углубляется в суть происхождения самого термина «В переводе с латинского *re* – приставка указывает на повторность, и *organize*– организовать, создавать, устраивать» [4].

Рассматривая процесс реорганизации, С. И. Бабкин отмечает, что в России существует один из самых молодых финансовых рынков – рынок слияний и поглощений. Свое активное формирование этот финансовый рынок начал в 1990-е годы, несмотря на нестабильную атмосферу в стране. Одной из главных причин для создания рынка слияний и поглощений является всеобщая приватизация государственных предприятий [1].

Н. А. Богданова исследует зарубежную практику реорганизации юридических лиц в различных формах. Так у зарубежных авторов применяется множество определений понятий «слияния» и «поглощения», автор отмечает, что «Под сделками слияния и поглощения (M&A) понимается покупка предприятия, разделение предприятия и долевое участие в предприятии или слияние двух более или менее равных компаний, а также приобретения, где одна компания получает контрольный пакет акций другой компании, или передача права управления, права контроля и права распоряжения, причем минимум одно из участвующих в сделке предприятий утрачивает свою юридическую самостоятельность» [2].

Министерство Финансов РФ определяет порядок раскрытия информации о реорганизации. Отражение в учете и отчетности операций по реорганизации юридического лица включает четыре этапа [3].

Первый этап. Принятие решения о реорганизации и оформление соответствующих документов, которых указывают сроки проведения инвентаризации; способы оценки активов и обязательств, которые организация будет передавать (принимать); порядок правопреемства (речь идет об активах и обязательствах, которые связаны с текущей деятельностью организации – например кредиты); информацию о суммах и порядке формирования уставного капитала организации; пояснения в части действий с чистой прибылью текущего и прошлых периодов.

Второй этап. Письменное уведомление контрагентов о реорганизации. Срок такого уведомления составляет 30 дней со дня принятия решения.

Третий этап. Проведение инвентаризации активов и обязательств организации. Данные после инвентаризации необходимо отразить в акте, который является документом, подтверждающим достоверность и правдивость передаточного акта.

На четвертом этапе происходит составление передаточного акта и разделительного баланса, на основании которых осуществляется переход прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица. Форма передаточного акта и разделительного баланса определяется организацией самостоятельно.

Порядок формирования бухгалтерской финансовой отчетности имеет особенности. Заключительную бухгалтерскую отчетность составляют те организации, которые в результате реорганизации прекращают свою деятельность, а именно:

- сливающиеся компании – при слиянии;
- разделяющаяся компания – при разделении;
- преобразуемая компания – при преобразовании;
- присоединяемая компания – при присоединении.

Заключительная бухгалтерская финансовая отчетность составляется точно так же, как и обычная годовая отчетность. Однако показатели заключительного баланса при разделении должны быть приведены в разрезе возникающих организаций. При составлении заключительной бухгалтерской отчетности происходит закрытие счетов учета прибылей и убытков и распределение суммы чистой прибыли на цели, определенные решением (договором) учредителей.

Вступительную отчетность составляют все вновь созданные организации в процессе реорганизации. Во вступительной бухгалтерской (финансовой) отчетности возникшей в результате реорганизации компании на начало отчетного периода (дату государственной регистрации) данные об имуществе, обязательствах, других числовых показателях заполняются на основе утвержденных в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций.

Формирование заключительного и вступительного бухгалтерского баланса при разных формах реорганизации приведены в таблице.

Особенности формирования заключительного и вступительного бухгалтерского баланса при реорганизации

Форма реорганизации	Характеристика заключительного баланса	Характеристика вступительного баланса
Слияние	Осуществляется закрытие счетов учета прибылей и убытков	Используются финансовые данные из передаточного акта (формируется путем почтрочного объединения данных бухгалтерской отчетности)
Присоединение	Закрываются счета учета прибылей и убытков	Бухгалтерский баланс принимающая организация составляет, исходя из информации передаточного акта

Форма реорганизации	Характеристика заключительного баланса	Характеристика вступительного баланса
Разделение	Отражаются бухгалтерские записи по закрытию последнего отчетного периода (года) для составления заключительного баланса с разделением соответствующих числовых показателей в разрезе возникших организаций согласно разделительному балансу	Каждая новая организация составляет вступительный баланс по данным разделительного баланса и заключительного баланса реорганизованного юридического лица
Выделение	Закрытие счета учета прибылей и убытков не происходит; однако при раскрытии информации о признании суммы доходов и отдельных затрат выделяемой организации применяется ПБУ 16/02	Каждая новая организация составляет вступительный баланс по данным разделительного баланса; при этом учитываются отраженные реорганизуемым юридическим лицом операции
Преобразование	Производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление) на основании решения учредителей суммы чистой прибыли	Осуществляется перенос показателей заключительного баланса организации, реорганизуемой в форме преобразования

Таким образом, при реорганизации бухгалтерская отчетность составляется в особом порядке, предусматривающем раскрытии информации о проведенной реорганизации и ее последствиях в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Библиографический список

1. *Бабкин С. И.* Слияния и поглощения – уточнение терминологии // Бизнес в законе. 2013. № 5. С. 215–218.
2. *Богданова Н. А.* Слияния и поглощения организаций: анализ теоретических положений // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. 2011. № 8(225). С. 94–101.
3. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.
4. *Мартынова Е. В., Олейников А. В.* Реорганизация юридических лиц в свете изменений, внесенных в Гражданский кодекс Российской Федерации // European science. 2015. № 3(4).

А. М. Шахбанова

*Дагестанский университет народного хозяйства
(Махачкала)*

В. В. Кремлева

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Обеспечение исполнения расходных обязательств по бюджетным инвестициям и субсидиям на капитальные вложения в 2019 г.

Рассматриваются основные изменения, касающиеся бюджетных инвестиций и предоставления субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства. Описан порядок оформления документов и утверждения выделяемых средств. Акцентируется внимание на проведение контроля за целевым использованием субсидий и бюджетных инвестиций, выделенных из федерального бюджета на выполнение обязательств по целевым программам.

Ключевые слова: главные распорядители; субсидии; капитальное строительство; бюджетные инвестиции.

Постановлением от 28.11.2018 г. № 1430 Правительство РФ скорректировало Положение о мерах по обеспечению исполнения федерального бюджета, утвержденное постановлением Правительства РФ от 09.12.2017 г. № 1496. Изменения начали действовать также 01.01.2019 г. О том, что изменилось, расскажем в статье.

Первым этапом Правительство РФ определило, что Минэкономразвития в установленные сроки направляет информацию об объемах бюджетных ассигнований, подлежащих перераспределению на иные направления расходов федерального бюджета в Минфин и соответствующим главным распорядителям средств федерального бюджета. Отметим, что раньше эта информация сообщалась лишь Минфину.

В соответствии с п. 16 Положения № 1496 (в новой редакции) Минфина на основании информации, предоставленной Минэкономразвития, и предложений главных распорядителей средств федерального бюджета подготавливает предложения о внесении соответствующих изменений в федеральный закон о федеральном бюджете, предусматривающие направление бюджетных ассигнований на увеличение бюджетных ассигнований резервного фонда Правительства РФ и(или) их перераспределение на иные направления расходов федерального бюджета.

Главные распорядители средств федерального бюджета в течение пяти рабочих дней со дня подписания Президентом РФ Федерального

закона о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете представляют в Минэкономразвития соответствующие предложения о внесении изменений в федеральную адресную инвестиционную программу.

Данные изменения касаются бюджетных инвестиций и предоставления субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства или на приобретение объектов недвижимого имущества, осуществляемых за счет средств федерального бюджета в соответствии с федеральной адресной инвестиционной программой.

Информация о неисполненных обязательствах в целях использования организациями остатков целевых средств, предоставленных в соответствии с федеральной адресной инвестиционной программой, до направления в Минфин согласовывается с Минэкономразвития. Главные распорядители средств федерального бюджета или органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя, направляют в Минэкономразвития информацию о неисполненных обязательствах. Одновременно направляется письменное подтверждение того, что на дату принятия решения об использовании остатков целевых средств не меняются наименование, мощность, стоимость или сроки ввода в эксплуатацию (приобретения) объекта капитального строительства (объекта недвижимого имущества), утвержденные решением о предоставлении целевых средств.

Если на дату принятия решения об использовании остатков целевых средств изменяются данные об объекте капитального строительства (объекте недвижимого имущества), то в Минэкономразвития предоставляются:

1) сведения о согласовании проекта решения о внесении соответствующих изменений в решение о предоставлении целевых средств со всеми заинтересованными федеральными органами исполнительной власти и организациями;

2) письменное подтверждение того, что данные об объекте капитального строительства (объекте недвижимого имущества) соответствуют информации об объекте капитального строительства (объекте недвижимого имущества), содержащейся в проекте решения о внесении соответствующих изменений в решение о предоставлении целевых средств.

Ведомство согласовывает информацию о неисполненных обязательствах не позднее пятого рабочего дня (десятого рабочего дня в отношении остатков целевых средств, предоставленных в рамках реализации государственного оборонного заказа) со дня ее получения или

возвращает указанную информацию без согласования в случае непредставления необходимых документов. В случае возврата министерство должно указать причины, по которой информация о неисполненных обязательствах не может быть согласована.

Таким образом, мы видим, что система контроля за исполнением бюджета существенно меняется и совершенствуется [1]. Усилен контроль за целевым использованием субсидий и бюджетных инвестиций, выделенных из федерального бюджета на выполнение обязательств, связанных с целевыми программами. Объекты, на которые направляются средства в соответствии с целевыми программами, должны четко соответствовать характеристикам, указанным в инвестиционной программе [3]. Любые изменения в объекте капитального строительства должны быть отражены в целевой программе, кроме того, любые изменения в финансировании целевых программ должны быть отражены в Федеральном законе о бюджете.

Порядок предоставления субсидий на капвложения разрабатываются на муниципальном и региональном уровнях так же как и инвестиции. На федеральном уровне предоставление инвестиций регулируется Постановлением Правительства РФ от 09.01.2014 г. № 14. Однако, разработка проектной документации, проведение госэкспертизы, техническая документация не финансируется за счет данных субсидий, исключения составляют лишь случаи, когда в смете поименно учтены соответствующие работы и есть разрешение на это уполномоченного органа власти.

Казенные учреждения могут являться прямыми получателями бюджетных средств, а бюджетные и автономные учреждения должны подписать с уполномоченным органом соглашение о предоставлении субсидии, в котором указывают следующие положения:

- 1) условие о соблюдении автономным учреждением при использовании субсидии положений Федерального закона¹;
- 2) автономное учреждение обязано открыть лицевой счет в Федеральном казначействе для учета поступающих и используемых субсидий;
- 3) сроки (порядок их определения) перечисления субсидии и указание на то, что уполномоченный орган должен перечислять субсидии на счет в казначействе;
- 4) должно быть зафиксировано право уполномоченного органа на проверку бюджетного или автономного учреждения на предмет выполнения условий соглашения;

¹ Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (с изм. от 27.12.2018 г.).

5) процедура возврата БУ или АУ в случае, если отсутствует решение уполномоченного органа о направлении неиспользованных остатков на те же цели;

6) в случае, если проверкой установлены нарушения выполнения условий предоставления субсидий БУ или АУ;

7) если предусмотрено соглашением, приостановление либо сокращение объема предоставления субсидии в связи с нарушением БУ или АУ условия о софинансировании капитальных вложений в объект государственной собственности за счет иных источников;

8) представление отчетности об использовании субсидии БУ или АУ;

9) порядок внесения изменений в соглашение (в том числе при уменьшении получателю бюджетных средств ранее доведенных лимитов бюджетных обязательств на предоставление субсидии), а также досрочного прекращения соглашения.

Для федеральных бюджетных учреждений и автономных учреждений прописаны их обязательства осуществлять эксплуатационные расходы в размерах, не превышающих соответствующих нормативных затрат, указанных в расчете самой субсидии на выполнение госзадания [2].

После предоставления субсидии на капиталовложения бюджетное (автономное) учреждение подписывает *гражданско-правовой договор* с подрядчиком или в соответствии. Однако с победителем подписывается не государственный (муниципальный) контракт, а гражданско-правовой договор – от имени самой организации. В данный договор должно быть включено условие о возможном снижении суммы поставок вследствие уменьшения размера субсидий.

Бюджетные инвестиции также могут являться способом осуществления капитальных вложений. Здесь есть некоторые особенности расходования средств, которые зависят от способа финансирования.

При реализации бюджетных инвестиций все учреждения (бюджетные, автономные и казенные), которым переданы полномочия государственного (муниципального) заказчика, должны руководствоваться нормативной базой, действующей в отношении получателей бюджетных средств. Расходы учреждений, связанные с исполнением государственного (муниципального) контракта, подвергнутся санкционированию в Казначействе РФ.

Учреждения, расходующие средства, поступающие по статье «Бюджетные инвестиции» обязаны предоставлять распорядителю (главному распорядителю) бюджетную отчетность, согласно приказу Минфина¹.

¹ Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (с изм. и доп.).

Санкционирование же расходов за счет инвестиционных средств в Казначействе РФ и взыскание неиспользованных остатков в случае бюджетных инвестиций осуществляются по таким же правилам, как и в отношении субсидий на иные цели, а операции, связанные со строительством или приобретением объекта, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных и автономных учреждений (также как субсидии по виду деятельности 6 «Субсидии на цели осуществления капитальных вложений»).

Обобщим основные отличия двух способов осуществления капвложений – инвестиции и субсидии на капвложения (см. таблицу).

**Сравнительные характеристики
бюджетных инвестиций и субсидий
на капвложения**

Параметры для сравнения	Бюджетные инвестиции		Субсидии на капвложения (для БУ и АУ)
	Выделены госзаказчикам (КУ)	По переданным полномочиям (для БУ и АУ)	
Основание для осуществления капвложений	Государственный (муниципальный) контракт	Соглашение о передаче полномочий, государственный (муниципальный) контракт	Соглашение о предоставлении субсидии, гражданско-правовой договор
Стороны договора	Государственный (муниципальный) заказчик от имени публично-правового образования	Государственный (муниципальный) заказчик (орган власти, передавший полномочия) от имени публично-правового образования	Учреждение
Порядок открытия счета	Лицевой счет получателя бюджетных средств (КУ)	Лицевой счет получателя бюджетных средств (органа власти) по переданным полномочиям	Отдельный лицевой счет учреждения

Параметры для сравнения	Бюджетные инвестиции		Субсидии на капвложения (для БУ и АУ)
	Выделены госзаказчикам (КУ)	По переданным полномочиям (для БУ и АУ)	
Санкционирование расходов или возврат неиспользованных остатков	Как для получателей бюджетных средств		Также как субсидии на иные цели
Вид отчетности	Бюджетная отчетность		Бухгалтерская (финансовая) отчетность
Вид статистической отчетности по закупкам	Для получателей бюджетных средств – контракт	Для БУ – контракт; для АУ – закупки	

Как видим, механизм осуществления капитальных вложений менее всего изменился для казенных учреждений физкультуры и спорта. Главное нововведение здесь заключается в том, что при закупках, осуществляемых в рамках бюджетных инвестиций, с 2014 г. необходимо руководствоваться Федеральным законом № 44-ФЗ (вместо утратившего силу Федерального закона от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ).

Для бюджетных и автономных учреждений остается без изменений механизм предоставления субсидии на капвложения, аналогичный субсидиям на иные цели. При реализации бюджетных инвестиций, сопровождаемой передачей полномочий госзаказчика, правила для БУ и АУ ужесточаются: необходимо не только заключать государственные и муниципальные контракты, но и вести бюджетный учет, а также составлять бюджетную отчетность. Данная мера принята Минфином с целью повышения контроля за целевым и эффективным расходованием бюджетных средств, так как большинство расходов бюджета теперь осуществляется в соответствии с целевыми программами («программные расходы»).

Библиографический список

1. Демидов А. Ю. От казначейского сопровождения к бюджетному мониторингу // Бюджет. 2017. № 12. С. 24–29.
2. Мокина Н. С. Аудит эффективности использования бюджетных средств // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Нижний Тагил, 2016. С. 199–203.

3. *Поветкина Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : ИЗиСП; КОНТРАКТ, 2016.

М. П. Ямова, Е. В. Третьякова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности учета операций по реализации залогов в ломбарде в соответствии с МСФО

Существующая общемировая тенденция взаимодействия экономик отдельных стран требует унификации стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Указанное обстоятельство обуславливает широкое использование Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на российских предприятиях, среди которых ломбарды не являются исключением. Рассмотрены особенности отражения в бухгалтерском учете ломбардов операций по реализации залогов в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; ломбард; МСФО; реализация невыкупленного имущества; залог; сумма оценки; сумма реализации.

Положение Банка России № 612-П от 25.10.2017 г. «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями» устанавливает порядок отражения на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета, в том числе ломбардами, в соответствии с МСФО.

Согласно ст. 2 Федерального закона от 19.07.2007 г. № 196-ФЗ «О ломбардах» ломбардом является юридическое лицо – специализированная коммерческая организация, основными видами деятельности которой являются предоставление краткосрочных займов гражданам и хранение вещей.

В соответствии со ст. 5 Закона о ломбардах по истечении льготного месячного срока, в случае, если заемщик не исполнил обязательство, предусмотренное договором займа, или поклажедатель не востребовал сданную на хранение вещь, такая вещь считается невостребованной. Ломбард вправе обратиться с иском на невостребованные вещи.

Если суммы денежных средств, вырученных при реализации заложенного имущества, недостаточно для полного удовлетворения требований по договору займа, списание стоимости выданного займа, оцениваемого по амортизированной стоимости, возмещение которой не ожидается

(непогашенные суммы основного долга, начисленных процентов, начисленных прочих доходов), за счет резерва под обесценение, отражается ломбардом бухгалтерскими записями согласно п. 2.52 Положения Банка России от 01.10.2015 г. №493-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями операций по выдаче (размещению) денежных средств по договорам займа и договорам банковского вклада» или согласно п. 4.46 Положения Банка России №612-П.

Если после продажи не востребовавшей вещи сумма обязательств заемщика перед ломбардом оказалась ниже суммы, вырученной при реализации не востребовавшей вещи, либо суммы ее оценки, ломбард обязан возратить заемщику разницу [3]. В бухгалтерском учете указанная операция отражается следующими проводками:

- Дебет счета по учету денежных средств;
- Кредит счета № 60322 «Расчеты с прочими кредиторами»

или (при осуществлении бухгалтерских записей с использованием счета №61215 «Погашение выданных (размещенных) займов имуществом, полученным от заемщиков») бухгалтерской записью:

- Дебет счета №61215 «Погашение выданных (размещенных) займов имуществом, полученным от заемщиков»;
- Кредит счета № 60322 «Расчеты с прочими кредиторами».

Выплата заемщику денежных средств в сумме положительной разницы, отражаются бухгалтерской записью: дебет счета № 60322 «Расчеты с прочими кредиторами», кредит счета по учету денежных средств.

Если сумма, вырученная при реализации не востребовавшего предмета залога, меньше величины неисполненного обязательства (сумма займа, проценты), то убыток относится на расходы: дебет счета №71702 «Расходы по другим операциям», кредит счета №61215 «Погашение выданных (размещенных) займов имуществом, полученным от заемщиков» [1].

Если в течение 3-х лет со дня продажи не востребовавшей вещи заемщик не обратился за получением причитающихся ему денежных средств, данные денежные средства обращаются в доход ломбарда.

Операция по признанию не востребовавшихся заемщиком денежных средств доходом ломбарда отражается бухгалтерской записью: дебет счета № 60322 «Расчеты с прочими кредиторами», кредит счета № 71701 «Доходы по другим операциям» (по символу ОФР 52802 «прочие доходы») [2].

Расходы по НДС: дебет счета №71802 «Расходы, связанные с обеспечением деятельности» (символ ОФР 55413 «расходы на уплату налогов и сборов, относимых на расходы в соответствии с законодательством

Российской Федерации)), кредит счета № 60309 «Налог на добавленную стоимость, полученный».

Начисление НДС, подлежащего уплате: дебет счета № 60309 «Налог на добавленную стоимость, полученный», кредит счета № 60301 «Расчеты по налогам и сборам, кроме налога на прибыль».

Уплата в бюджет НДС: дебет счета № 60301 «Расчеты по налогам и сборам, кроме налога на прибыль», кредит счета № 20501 «Расчетные счета в кредитных организациях».

Таким образом, отражение ломбардом в бухгалтерском учете операций по реализации не востребовавшего имущества в соответствии с международными стандартами имеет ряд особенностей, обусловленных спецификой деятельности и регламентированных Положением № 612-П.

Библиографический список

1. *Дубовицкая Н. В.* Порядок формирования доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете // Специалисты АПК нового поколения: сб. ст. Всерос. науч.-практ. конф. (Саратов, 12–13 апреля 2018 г.). Саратов : ЦеСАин, 2018. С. 173–175.

2. *Коришкова С. Н., Солодилова Ю. А.* Особенности бухгалтерского учета составляющей дебиторской задолженности при реализации не востребовавшей вещи в ломбарде по комиссионному договору // Закономерности и тенденции формирования системы финансово-кредитных отношений : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 10 февраля 2016 г.). Уфа, 2017. С. 70–76.

3. *Ямова М. П., Третьякова Е. В.* Особенности учета операций по договору займа в ломбарде // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 131–135.

Содержание

Абеди А.А. Информационно-бухгалтерское обеспечение анализа и прогнозирования финансового состояния предприятия нефтедобычи.....	3
Алексееук Е. А., Аверина И. Н. Организация интернет-торговли в Республике Беларусь и оценка возможных затрат.....	7
Алешина Е. А., Власова И. Е. Модели построения отчета о финансовых результатах в соответствии с российскими стандартами и МСФО.....	10
Андрюшенко В. А. Функции и виды бухгалтерского баланса.....	13
Аникина А. А., Попов А. Ю. Учет нематериальных активов: проблемы идентификации и признания.....	18
Боярская И. С. Организация учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами по МСФО и российским стандартам.....	22
Буслова Е. В., Матвеева В. С. Современный взгляд на использование онлайн-касс в России и за рубежом.....	24
Вилисова А. Л. Основы применения рыночного подхода к калькуляции себестоимости готовой продукции на предприятиях общественного питания.....	28
Головнин Т. С. Актуальные вопросы учета выбытия основных средств.....	30
Голуб М. П., Кот Н. Г. Цифровая валюта: учет и влияние на финансовый результат предприятия.....	32
Девятова Т. Ю. Изменения в процедуре внутренней аудиторской проверки формирования дебиторской задолженности в кредитных организациях.....	34
Демидова М. А., Черненко А. Ф. Амортизационная политика организации: учет амортизационных отчислений на примере АО «Компания «Юниленд – Екатеринбург».....	38
Измоленова Л. О. Специфика бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в организациях, применяющих специальные налоговые режимы.....	40
Кардашина М. С. Особенности применения РСБУ И МСФО в отношении основных средств.....	42
Карпачева О. Н. Внутренний контроль в компании ОАО «РЖД»: организация и теория.....	45
Козырчикова Э. Ю. К вопросу о методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы учета материалов.....	47

Котова О. В., Воротилова О. А. Актуальные вопросы внешнего контроля качества аудиторской организации	53
Кузнецова А. Ю. Организация учета в микрофинансовых организациях и контроль за их деятельностью	57
Макарова Д. В. Учет кредитов и займов, а также расходов по ним	60
Маков В. В., Кантор О. Г. Финансовый риск-контроллинг как элемент совершенствования анализа экономической деятельности хозяйствующего субъекта.....	62
Маслова Л. И. Изменения в анализе финансовых результатов кредитных организаций.....	66
Мокина И. Б. Актуальные проблемы учета расчетов по налогу на прибыль и применения ПБУ 18/02	73
Мустафина О. В., Нечухина Н. С. Инструменты оценки рейтинга конкурентоспособности предприятия розничной торговли	75
Надольская Н. А., Рыкалина О. А. Особенности организации бухгалтерского учета и анализа предпринимательской деятельности по закупкам в медицинском муниципальном автономном учреждении.....	79
Новоселова А. Е., Бороненкова С. А. Совершенствование учета материальных запасов в государственном учреждении.....	83
Опарина А. Н., Ванчухина Л. И. Анализ рисков как инструмент контроллинга системы управления человеческим капиталом....	87
Перминова И. М., Газизова Е. Е. Перспективы развития рынка бухгалтерских услуг в России	94
Поведишникова С. В. Организация бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания в зависимости от их типа...97	97
Попков И. В. Автоматизация учета с помощью технологии QR-кодирования	101
Ремезова Т. С. Учет основных средств: сравнительный анализ российских и международных стандартов	106
Слесарева Е. Ю., Сергиенко А. Н. Оптимизация налогообложения предприятий	109
Танаева С. А. Опыт и практика использования «бережливого учета и анализа» в офисных процессах	112
Титова А. В. Проблемы методологии бухгалтерского учета в религиозных организациях	116

Третьякова Е. В. Отраслевые особенности исчисления и отражения компаниями сотовой связи налога с операторов связи в бухгалтерском учете.....	120
Харитонов К. В. Теоретические аспекты аудита кредитной организации	125
Черных А. Е., Соловьева Л. Ю. Проблемы и пути совершенствования расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	127
Чиркова А. А., Буянова Т. И. Реорганизация: анализ теоретических положений формирования отчетности.....	131
Шахбанова А. М., Кремлева В. В. Обеспечение исполнения расходных обязательств по бюджетным инвестициям и субсидиям на капитальные вложения в 2019 г.	135
Ямова М. П., Третьякова Е. В. Особенности учета операций по реализации залогов в ломбарде в соответствии с МСФО.....	141

Научное издание

Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития

Материалы
X Международной научно-практической конференции

(Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.)

Печатается в авторской редакции и без издательской корректуры

Компьютерная верстка *Ю. С. Баусовой*

Поз. 80. Подписано в печать 05.11.2019.

Формат 60 × 84 $\frac{1}{16}$. Бумага офсетная. Печать плоская.

Уч.-изд. л. 7,8. Усл. печ. л. 8,6. Печ. л. 9,3. Тираж 10 экз. Заказ 647.

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