

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИССЛЕДОВАНИЯ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ В РЕШЕНИИ АКТУАЛЬНЫХ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ

СБОРНИК НАУЧНЫХ ТРУДОВ

г. Новосибирск, г. Санкт-Петербург,
26 апреля 2016 г.

НОВОСИБИРСК
2016

ББК 65.052.2я431
И 889

Редакционная коллегия

Аманжолова Б.А. – д-р экон. наук, профессор НГТУ
Каморджанова Н.А. – д-р экон. наук, профессор СПбГЭУ
Жукова Т.В. – канд. экон. наук, доцент НГТУ

Организационный комитет

Хайруллина М.В., д-р экон. наук, профессор НГТУ
Карлик А.Е., д-р экон. наук, профессор СПбГЭУ
Аманжолова Б.А. – д-р экон. наук, профессор НГТУ
Жукова Т.В. – канд. экон. наук, доцент НГТУ
Хоменко Е.В. – канд. экон. наук, доцент НГТУ
Каморджанова Н.А. – д-р экон. наук, профессор СПбГЭУ
Гульпенко К.В. – канд. экон. наук, профессор СПбГЭУ
Смольникова Ю.Ю. – канд. экон. наук, доцент СПбГЭУ

И 889 **Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки:** Сборник научных трудов / под ред. Б.А. Аманжоловой, Т.В. Жуковой. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2016. – 184 с.

ISBN 978-5-7782-3040-8

В сборнике научных трудов представлены основные результаты научных исследований магистрантов и аспирантов высших учебных заведений в решении актуальных проблем бухгалтерской науки.

Сборник подготовлен на основе материалов Всероссийской научной конференции магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки» (26 апреля 2016 г., г. Новосибирск, г. Санкт-Петербург) с участием молодых ученых из вузов России, Беларуси, Польши.

ББК 65.052.2я431

**ИССЛЕДОВАНИЯ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ В РЕШЕНИИ АКТУАЛЬНЫХ
ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ**

Сборник научных трудов

Под редакцией Б.А. Аманжоловой, Т.В. Жуковой

Редактор *Е.Н. Николаева*
Выпускающий редактор *И.П. Брованова*
Корректор *Л.Н. Кинит*
Дизайн обложки *А.В. Ладыжская*
Компьютерная верстка *Л.А. Веселовская*

Налоговая льгота – Общероссийский классификатор продукции
Издание соответствует коду 95 3000 ОК 005-93 (ОКП)

Подписано в печать 20.10.2016. Формат 70 × 100 1/16. Бумага офсетная. Тираж 80 экз.
Уч.-изд. л. 14,8. Печ. л. 11,5. Изд. № 191. Заказ № 1477. Цена договорная

Отпечатано в типографии
Новосибирского государственного технического университета
630073, г. Новосибирск, пр. К. Маркса, 20

ISBN 978-5-7782- 3040-8

© Коллектив авторов, 2016
© Новосибирский государственный
технический университет, 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Вместо предисловия	6
Раздел 1. Тенденции развития финансовой и нефинансовой отчетности	9
<i>Альбекова А.А.</i> Экономическое развитие России путем внедрения МСФО	9
<i>Жирухина А.В.</i> Формирование финансовой отчетности нефтегазодобывающих компаний в международной практике	12
<i>Киркач Ю.Н.</i> Предпосылки возникновения корпоративной отчетности и тенденции ее развития	16
<i>Малевич К.Ю.</i> Человеческий капитал в бухгалтерском учете и отчетности	19
<i>Молотов Л.А.</i> Корпоративная отчетность и экономическая безопасность компаний: зарубежный и отечественный опыт	22
<i>Морзавченкова С.М.</i> Совершенствование корпоративной отчетности коммерческих организаций	26
<i>Никифоров В.А.</i> Российская и мировая практики применения Международных стандартов финансовой отчетности	30
<i>Пряничникова А.К.</i> Внутрифирменная отчетность как компонент бизнес-модели компании	34
<i>Решнёва Е.А.</i> Социальный фактор как часть интегрированной отчетности на примере отчета генерирующих компаний Группы Газпром Энергохолдинг	37
<i>Салахов Д.М.</i> Проблемы формирования социальной отчетности газовой отрасли России	40
<i>Селезнева А.В.</i> Психологические аспекты развития нефинансовой отчетности	44
<i>Столбовая Е.Л.</i> Современные тенденции развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в коммерческих организациях	48
<i>Фрибус Н.В.</i> Анализ практики раскрытия информации об экологических обязательствах в отчетности угледобывающих компаний	53
<i>Цечоев Б.И.</i> Отчет о движении денежных средств в соответствии с МСФО	59
<i>Чернега А.В.</i> Капитализация, рекапитализация и декапитализация поисковых затрат	62
Раздел 2. Актуальные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами	67
<i>Акименко Е.С.</i> Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сфере общественного питания	67
<i>Афанасьева Е.Ю.</i> Развитие механизма распределения затрат в пчеловодстве при опылении сельскохозяйственных культур	71

<i>Бирюкова О.В.</i> Внутренний контроль и концепции его организации	76
<i>Васильева Н.В.</i> Актуальные проблемы учета основных средств на предприятиях	81
<i>Воронкова Е.О.</i> Организационные аспекты инвентаризации денежных средств в бюджетных организациях.....	84
<i>Джуманова Э.И.</i> Исследование методик оценки эффективности целевых программ субъектов Российской Федерации.....	87
<i>Коростик В.И.</i> Совершенствование оплаты труда в Республике Беларусь на основе зарубежного опыта	91
<i>Кулбаев И.Р.</i> Учетная система РИО на основе тройной записи	95
<i>Кунец А.А., Умерова Р.Р.</i> Анализ устойчивого развития государственного сектора в российской экономике	98
<i>Малашок А.С.</i> Особенности нормативного регулирования учета затрат в горной промышленности.....	103
<i>Михайлова О.А.</i> Особенности производства и их влияние на постановку учета затрат и калькулирование себестоимости продукции на молокоперерабатывающих предприятиях.....	107
<i>Михалевич О.И.</i> Экономическая сущность, классификация и виды концессии как объекта бухгалтерского учета	110
<i>Неткачева И.А.</i> Развитие и совершенствование системы интегрированного учета денежных потоков.....	113
<i>Нечипорук Д.А.</i> Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками	116
<i>Нургалиева М.Г.</i> Платные услуги бюджетной организации культуры: управленческий учет и ценообразование.....	120
<i>Перепечкина М.А.</i> Экологизация коммерческой деятельности и ее отражение в бухгалтерском учете	123
<i>Приёмшиев Н.А.</i> Актуальные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления коммерческой организацией в кризисной ситуации	127
<i>Сметанина Н.Е.</i> Внутренний контроль в обеспечении соблюдения принципа непрерывности деятельности организации.....	131
<i>Сметанникова Т.Е.</i> Управленческий учет показателей для мотивации персонала в организациях малого и среднего бизнеса	135
<i>Сотникова Л.М.</i> Актуальные проблемы учета обязательств в банке	139
<i>Стручкова А.А.</i> Особенности и проблемные вопросы учета затрат в растениеводстве.....	143
<i>Трецкова Е.С.</i> Методика прогнозирования воспроизводства и расчет первоначальной стоимости и амортизации основных средств ОАО «РЖД»	146
<i>Филатова В.А.</i> Учетная политика как инструмент управления финансовыми результатами предприятия	149
<i>Фицнер С.В.</i> Проблема оценки кредитоспособности физических лиц как основа создания резерва по кредитным долгам.....	153

<i>Шаповалова А.И.</i> Влияние организационно-технологических особенностей производства буровых установок для нефтедобычи на учет затрат	156
<i>Edyta Ciurkot, Weronika Cichocka.</i> Uproszczone formy ewidencji w aspekcie optymalizacji obciążeń podatkowych	159
Раздел 3. Проблемы теории и практики аудита в условиях применения Международных стандартов аудита	163
<i>Бембель А.П.</i> Аудит бизнес-процессов организаций: современное состояние и направления совершенствования	163
<i>Зайцева Е.М.</i> Современные проблемы управленческого аудита в компании	167
<i>Колейкина А.Ю.</i> Непрерывность деятельности в бухгалтерском учете и аудите: эволюция взглядов и современное состояние	170
<i>Нгуен Т.В.Л.</i> Развитие аудиторской деятельности во Вьетнаме	173
<i>Фадеева В.С.</i> Модификация подхода к аудиторской оценке непрерывности деятельности организации	177
<i>Шевченко А.Н.</i> Актуальные вопросы развития методологии налогового аудита в современной России	181

ВМЕСТО ПРЕДИСЛОВИЯ

Бибигуль Ашкеновна Аманжолова,
д-р экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой учета и статистики
Новосибирского государственного
технического университета

26 апреля 2016 года состоялась I Всероссийская конференция магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки», организованная Новосибирским государственным техническим университетом и Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом. Проведение этой конференции явилось результатом сотрудничества между кафедрами вузов-организаторов и университетами – участниками мероприятия, что подтверждается представительным составом участников мероприятия: Национальный минерально-сырьевой университет «Горный» (г. Санкт-Петербург), Финансовый университет при Правительстве РФ (г. Москва), Астраханский государственный технический университет (г. Астрахань), Казанский (Приволжский) федеральный университет (г. Казань), Ростовский государственный экономический университет (г. Ростов-на-Дону), Полоцкий государственный университет (Беларусь) и Краковский экономический университет (Польша).

Для Новосибирского государственного технического университета проведение конференции стало одним из ключевых мероприятий, посвященных празднованию 25-летия факультета бизнеса.

Генеральная идея конференции – сформировать межвузовскую площадку для магистрантов и аспирантов, которые получили возможность представить коллегам результаты научно-исследовательской работы, ознакомиться с современными направлениями исследований в сфере бухгалтерского учета, анализа и аудита и получить определенный импульс для продолжения научного поиска. Значимый результат мероприятия – это создание среды для установления контактов с авторитетными и молодыми учеными, что будет способствовать развитию межвузовских исследований, посвященных решению проблем бухгалтерского учета, анализа и аудита.

В докладах участников конференции нашли отражение актуальные вопросы бухгалтерского финансового и управленческого учета, аудита и анализа. Важно отметить наличие докладов, содержащих результаты междисциплинарных исследований, создающих основу для совершенствования инструментария бухгалтерского учета, анализа и аудита. Тематика таких докладов имеет широкий диапазон и включает результаты исследований, посвященных процессам конвергенции российских и международных систем бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

Организаторы конференции от Новосибирского государственного технического университета – преподаватели кафедры учета и статистики – благодарят ведущих ученых и молодых исследователей за активное участие в мероприятии, а также выражают надежду на то, что конференция приобретет статус традиционного мероприятия и станет дискуссионной площадкой для обсуждения актуальных проблем теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита.

*Каморджанова Наталья Александровна,
д-р экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой управленческого
и финансового учета и отчетности
Санкт-Петербургского государственного
экономического университета*

Уинстон Черчилль сказал: «Империи будущего – империи ума». Участники конференции блестяще подтвердили это!

I Всероссийская видеоконференция магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки», организованная кафедрой управленческого и финансового учета и отчетности Санкт-Петербургского государственного экономического университета и кафедрой учета и статистики Новосибирского государственного технического университета, объединила исследователей из ряда российских и зарубежных вузов.

Научные школы кафедр ряда вузов – участников конференции накопили достаточный потенциал и опыт научных исследований в области теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита. Конференция позволила магистрантам и аспирантам представить свои идеи широкой научной общественности, ответить на возникающие вопросы, отстаивать свои научные позиции или согласиться с критикой оппонентов. Отрадно, что в этом научном мероприятии приняли участие ведущие ученые в области бухгалтерского учета: профессор А.А. Шапошников (г. Новосибирск), профессор В.Б. Ивашкевич (г. Казань), профессор М.А. Вахрушина (г. Москва). Своими вопросами они задали высокий научный уровень дискуссиям на конференции.

Если обратиться к содержательной части материалов докладов на конференции, то необходимо отметить широкий спектр обсуждаемых проблем от методики и практики финансового и управленческого учета до вопросов формирования отчетности, аудита.

В своих книгах Я.В. Соколов часто задавал вопрос: «Кто придет в нашу профессию завтра?». Думаю, конференция «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки» помогла ответить на этот вопрос.

РАЗДЕЛ 1

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ РОССИИ ПУТЕМ ВНЕДРЕНИЯ МСФО

Альбекова А.А.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Е.Н. Макаренко, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

В статье представлены наиболее существенные аспекты перехода России на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Рассматриваются основные проблемы применения МСФО в России, которые в настоящее время являются актуальными для предприятий. Уделено внимание обоснованию необходимости составления отчетности в формате МСФО.

Ключевые слова: МСФО, бухгалтерский учет, трансформация отчетности, стандарты.

На сегодняшний день в отечественной системе учета и отчетности наступил сложный период адаптации. Основная задача реформирования сформулирована как приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами финансовой отчетности. Российскому бухгалтерскому учету нужно впитать в себя лучшие традиции зарубежной практики учета, сохраняя при этом национальные особенности системы организации бухгалтерского учета. Основной целью реформы является формирование отчетности, которая отвечала бы требованиям рыночной экономики, была понятна зарубежным инвесторам и, соответственно, способствовала привлечению инвестиций.

За основу проведения реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России были взяты Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые разработаны Комитетом по МСФО.

С конца XX века в Российской Федерации предпринимаются попытки внедрения Международных стандартов финансовой отчетности. Это связано с тем, что Россия является частью мировой экономической системы, следовательно, в ее интересах то, чтобы финансовая отчетность была доступна и понятна для иностранных кредиторов и привлекательна для большего количества инвесторов. Процесс адаптации России к Международным стандартам финансовой отчетности довольно длительный и трудный, но в то же время это необходимо в условиях расширения границ экономического пространства. Несмотря на длительный переход, сегодня существует множество нерешенных проблем, которые связаны с тем, что МСФО ориентированы на различные группы пользователей (российские ПБУ – на бухгалтера, а в целом отчетность – на контролирующие органы).

Сближение отечественных положений по бухгалтерскому учету с МСФО является необходимой мерой и обусловлено следующими причинами:

- все большее распространение приобретают международные транснациональные компании как следствие процесса глобализации;
- финансовая отчетность организаций разных стран мира является несопоставимой. Это связано с различием в принципах формирования отчетности. Отчетность, сформированная по единым международным стандартам, на наш взгляд, обеспечит интеграцию в мировую систему предоставления информации заинтересованным пользователям;
- МСФО облегчают доступ к международным рынкам капитала.

5 декабря 2011 г. был подписан приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

В России было признано, что использование МСФО имеет смысл в следующих случаях:

- 1) в процессе создания концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, что обеспечит сопоставимость бухгалтерской информации, которая формируется российскими и иностранными компаниями;
- 2) при разработке национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве образца и критерия соответствия принятой международной практике.

МСФО и ПБУ – документы различного правового статуса. В процессе их подготовки используются различные подходы, которые обусловлены отличиями в профессиональных традициях и менталитете отечественных бухгалтеров и бухгалтеров других стран.

Основная проблема массового внедрения МСФО в России – кадровая. МСФО сложнее российских правил бухгалтерского учета и требуют от бухгалтеров и финансистов большей профессиональной подготовки и знаний. На текущий момент в России мало квалифицированных специалистов, которые могут консультировать компании, составляющие отчетность по МСФО. Кроме того, труд таких сотрудников стоит достаточно дорого, и не каждая организация может себе позволить их нанять.

Также еще одна не менее важная проблема – языковая. Официальным языком МСФО является английский. Научить в короткие сроки российских бухгалтеров английскому языку невозможно, в связи с этим необходим официальный перевод МСФО на русский язык.

Экономические факторы, которые сдерживают внедрение МСФО:

- дорогостоящие издержки на услуги аудиторов (консультантов);
- затраты на замену или модернизацию программного обеспечения;
- издержки на сбор и раскрытие информации об организации;
- затраты на переквалификацию кадров, в том числе аудиторских и консалтинговых организаций.

Но все же существуют экономические факторы, стимулирующие российские предприятия к внедрению МСФО. К ним относятся следующие:

1) возможность доступа к дешевым, по сравнению с российской банковской системой зарубежным инвестициям для улучшения инвестиционных процессов. Российские банки предпочитают работать с так называемыми короткими деньгами, а длинные предоставляют под проценты, которые делают получение кредитов делом невыгодным. Выход на зарубежные рынки капитала сталкивается с требованиями кредиторов предоставить качественную финансовую информацию, т. е. финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО;

2) рост рыночной капитализации. Акции значительной части российских организаций недооценены по сравнению с акциями европейских компаний по причине разных подходов в применении стандартов финансовой отчетности.

Основным преимуществом перехода к составлению отчетности в соответствии с МСФО для отечественных организаций является то, что он должен стать важным шагом на пути обеспечения открытости и прозрачности российских компаний, повысить их конкурентоспособность, снизить стоимость привлекаемых ими заемных средств.

Переход на МСФО – это сложный, неоднозначный процесс, который должен происходить в соответствии с темпами развития экономической реальности в России и соотноситься с готовностью действующей системы бухгалтерского учета и бухгалтеров-практиков к соответствующим новациям.

Внедрение МСФО в российскую практику должно происходить поэтапно: повышение квалификации бухгалтеров, создание эффективной законодательной базы бухгалтерского учета, разработка стимулирующих механизмов, создание определенной благоприятствующей среды.

Когда выстроенная система будет понятна всем финансовым работникам и позволит им работать более производительнее в своей области, а руководители компаний будут действительно заинтересованы в предоставлении достоверной и объективной информации, внедрение МСФО можно будет считать успешным.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Адаменко А.А. Переход на МСФО: проблемы и перспективы на сегодняшнем этапе экономического развития России / А.А. Адаменко, А.С. Ткаченко, Н.Ш. Чич // ВЭЖ. – 2015. – № 2 (9). – С. 31–37.

2. Макаренко Е.Н. Актуальные изменения в нормативном регулировании бухгалтерского учета / Е.Н. Макаренко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики: Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции. – Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ (РИНХ), 2014. – С. 9–11.

**ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ КОМПАНИЙ
В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ****Жирухина А.В.**

*магистрант I курса экономического факультета,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»*

Научный руководитель Т.А. Тарабарина, канд. экон. наук, доцент,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»

В статье приводится анализ стандартов бухгалтерского учета, касающихся нефтегазодобывающей отрасли. Особое внимание уделяется американским стандартам и тем аспектам, которые отсутствуют в российском бухгалтерском учете. Рассматриваются преимущества данных стандартов, а также дается аргументированное обоснование их предпочтительности перед международными стандартами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, ОПБУ США (GAAP USA), МСФО (IFRS).

Безусловно, деятельность предприятий нефтегазодобывающих отраслей сильно отличается от других предприятий и имеет следующие особенности: высокая степень риска, слабая связь между рисками и выгодами, большой промежуток времени между затратами и добычей, высокая стоимость отдельных проектов, усиленный контроль и регулирование со стороны государства, редкие невозмещаемые активы [1, с. 3].

Но главной особенностью предприятий нефтегазодобывающей отрасли является то, что истинная стоимость нефтегазовой компании определяется исходя из стоимости принадлежащих ей запасов [3, с. 45].

Специфика деятельности компаний данной отрасли нашла свое отражение в различных стандартах, правилах и принципах бухгалтерского учета. Стандарты для нефтегазодобывающей деятельности впервые были разработаны в США. В 1977 году вышел первый стандарт, посвященный деятельности компаний, занимающихся добычей нефти и газа. Данные стандарты считаются лучшими среди существующих, так как в

них дается наиболее подробная и развернутая информация по ведению учета и отчетности в нефтегазодобывающих компаниях.

Только в 2004 году Советом по Международным стандартам финансовой отчетности был выпущен стандарт 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6). Официальный перевод данного стандарта на русский язык появился только в 2011 году. В этом же году было выпущено ПБУ 24/11 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Данные стандарты имеют много общего. Основное отличие этих документов от стандартов, разработанных в США, заключается в том, что они рассматривают затраты, связанные с оценкой, поиском и разведкой месторождений. После признания коммерческой целесообразности добычи данные документы не применяются. ОПБУ США, в свою очередь, рассматривают затраты, связанные в том числе с добычей нефти и газа [4, с. 85].

В связи с этим российские нефтегазодобывающие компании должны быть заинтересованы прежде всего в усовершенствовании российских ПБУ на основе стандартов, разработанных в США, так как данная страна является лидером по разработке стандартов для нефтегазодобывающей отрасли. Именно поэтому еще в 2007 году был разработан план интеграции IFRS и GAAP. Из-за череды кризисов это объединение продолжается до сих пор, но пока не привело к каким-то видимым результатам. Рассмотрим основные стандарты для нефтегазодобывающих компаний, разработанные в США, и выделим их основные достоинства, которые могли бы быть перенесены в российскую практику.

Итак, к основным стандартам, регулирующим деятельность нефтегазодобывающих компаний, относятся SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность нефтегазодобывающих компаний», SFAS 25 «Прекращение действия некоторых требований по ведению учета в нефтегазовых компаниях – изменения к стандарту FAS 19», SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа», SFAS 143 «Учет обязательств, связанных с выбытием активов» – стандарт, регламентирующий правила начисления резервов на рекультивацию земель.

Ключевыми стандартами среди вышеперечисленных являются SFAS 19 и SFAS 69. Рассмотрим каждый из них более подробно. SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность нефтегазодобывающих компаний» был выпущен в 1977 году и, безусловно, подвергался неоднократным корректировкам. Данный стандарт практически полностью отличается от российского ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». В SFAS 19 прежде всего даны основные определения таких понятий, как доказанные разработанные запасы и доказанные неразработанные запасы (в соответствии со стандартом ведется учет только доказанных запасов), пласт (залежи нефти и газа), разведочная скважина, эксплуатационная скважина, вспомогательная скважина. Данные определения приведены для внешних пользователей финансовой отчетности, чтобы они лучше понимали предоставляемую им отчетность.

Также в SFAS 19 отражено понятие «специфические активы организаций нефтегазодобывающей отрасли», которое раскрывает следующее:

а) права на осуществление разведки и добычи полезных ископаемых, полученные на основании лицензии или подписания контракта. Для целей бухгалтерского учета

эти права квалифицируются в качестве внеоборотных активов и классифицируются как недоказанные запасы и доказанные запасы;

б) скважины и соответствующее оборудование и приспособления;

в) сопутствующее оборудование и приспособления, используемые в деятельности по добыче нефти и газа;

г) затраты, понесенные при бурении и оборудовании скважин, которые еще не завершены; приобретение оборудования или строительство сооружений, которые еще не завершены или не установлены [2, с. 103].

Также данный стандарт устанавливает необходимость проведения теста на обесценивание активов (данный тест предусмотрен и в ПБУ 24/2011). Ввиду специфики отрасли пользователь финансовой отчетности нуждается в дополнительном раскрытии информации о деятельности нефтяных компаний и их основных активах (нефтегазовые резервы). Стандарты ОПБУ США включают требования к содержанию дополнительной информации.

Основными положениями SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа» являются следующие:

- компании должны раскрыть метод учета затрат по нефтегазодобывающей деятельности и способ амортизации капитализированных затрат по этой деятельности;

- в финансовой отчетности компания должна раскрыть информацию о запасах нефти и природного газа на начало и конец года, произошедшие изменения за отчетный период;

- если компания имеет запасы в других странах, то требуется отдельно указать информацию о резервах в своей стране по географическим регионам;

- раздельно предоставляются данные о следующих видах расходов вне зависимости, были они капитализированы либо отнесены на расходы периода: на приобретение месторождений полезных ископаемых, на поисково-разведочную деятельность, на освоение месторождений. Информация о понесенных в других странах расходах раскрывается в разрезе географических областей [2, с. 108].

Безусловно, это не все требования по раскрытию информации, представленные в стандарте. Многие российские ученые критикуют данный стандарт, считая, что часть информации является лишней и ненужной. Но все же основную цель данного стандарта – повышение прозрачности деятельности компании и повышение доверия компании на рынке – считают крайне важной и необходимой. Данные стандарты предоставляют более точные и развернутые принципы ведения финансовой отчетности по сравнению с российской практикой.

Итак, российская отчетность не нацелена на предоставление полной и развернутой информации, характеризующей деятельность компании и позволяющей привлечь инвесторов. Это и есть основная проблема российских ПБУ в данной отрасли экономики. Инвестор не сможет оценить, насколько выгодно ему будет вкладывать свои средства в деятельность данной компании. Если говорить об отчетности, составленной в соответствии с требованиями GAAP, то она преследует две основные цели. Первая цель – это предоставить доступ акциям компаний на фондовые биржи США. Вторая

цель – это привлечение иностранных инвесторов, соответствие требованиям, которые они предъявляют.

Также неоспоримым плюсом бухгалтерского учета США является план счетов, в котором имеют место такие счета:

- 1600 – Собственность, здания и оборудование
- 1654 – Доказанные нефтяные и газовые месторождения
- 1655 – Недоказанные нефтяные и газовые месторождения
- 1656 – Скважина и связанные с ней оборудование и сооружения
- 1657 – Незавершенная скважина и связанные с ней оборудование и сооружения
- 1698 – Начисленный износ нефтяных и газовых месторождений [5, с. 189].

Главное преимущество данного плана счетов состоит в том, что доказанные нефтяные и газовые месторождения рассматриваются как объект основных средств.

Если говорить о том, какие стандарты бухгалтерского учета следует брать за основу нефтегазодобывающей компании, то с уверенностью можно сказать, что ориентироваться стоит на ОПБУ США.

Во-первых, стандарты, связанные с учетом и отчетностью деятельности компаний нефтегазодобывающей отрасли, разрабатывались и совершенствовались в США в течение нескольких десятилетий. Они наиболее подробно и тщательно рассматривают всю специфику данных компаний.

Во-вторых, стандарты, разработанные в США, рассматривают затраты, связанные с разведкой, разработкой и добычей нефти и газа, чего нет ни в одном другом стандарте.

В-третьих, именно США учитывают запасы нефти и газа, которые еще не были добыты, как собственность компании. Данный факт является решающим, ведь именно эта информация наиболее полно характеризует деятельность нефтегазодобывающей компании.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Мадиярова Э.С.* Особенности оценки запасов и составления финансовой отчетности в нефтяных компаниях [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.google.by/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.grouppglobal.org%2Fstorage_manage%2Fdownload_file%2F1777&ei=Z3EKU8nxAsGM7AbhvIGIDQ&usq=AFQjCNGocDQ34edbXwb7fq6ZpgJyMCj3VQ&sig2=IKKpEtFE3r2jGfayxboHPQ&bvm=bv.61725948,d.ZGU (дата обращения: 31.03.2016). – Загл. с экрана.

2. *Маковой С.Л.* Применение иностранных стандартов отчетности для отражения деятельности по добыче нефти и газа российскими нефтяными компаниями / С.Л. Маковой // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – С. 103–109.

3. *Райт Ш.* Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш. Райт, Р. Галлан. – М.: Олимп Бизнес, 2007. – 250 с.

4. *Пашкевич Н.В.* Учет и оценка объектов недропользования / Н.В. Пашкевич, Т.А. Тарабарина // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 3. – С. 85–89.

5. Property, buildingsandequipment. Официальный сайт FASB [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820_904922_&blobheader=application/pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs (дата обращения: 31.03.2016). – Загл. с экрана.

ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ТЕНДЕНЦИИ ЕЕ РАЗВИТИЯ

Киркач Ю.Н.

*аспирант I года обучения учетно-экономического факультета,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Е.А. Шароватова, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Интернационализация экономических отношений приводит к созданию корпораций со смешанным капиталом, к привлечению в национальные экономики иностранных инвестиций и кредитов. Это послужило основой для возникновения корпоративной отчетности, поскольку в ней отражается экономическое состояние организации.

Ключевые слова: корпоративная отчетность, корпорация, показатели.

Транснациональные корпорации оказывают влияние на экономику различных государств мира. Из-за своего финансового могущества они могут диктовать условия не только своим конкурентам, но и целым государствам. Корпорации создают миллионы рабочих мест, а их доходы превышают объемы ВВП многих стран мира. Такое влияние они получили благодаря эффективному управлению.

История становления корпораций насчитывает много веков. Черты корпорации возникли еще в Древней Греции, поскольку там бурно развивались торговля, морское дело и прочее и появились компании.

Процессы создания корпораций продолжались в Средневековье. Общеизвестным считается мнение, что истоком появления первой корпорации являются торговые гильдии, которые возникали для организации совместных путешествий в отдельные страны с торговыми целями.

Первой в мире корпорацией принято считать Голландскую Ост-Индскую компанию, которая была создана в 1602 году. Основные причины ее создания – снижение уровня конкуренции между торговцами, совместное соперничество с испанской, португальской и английской торговлей и усиление безопасности перевозки товаров.

Поскольку Ост-Индская компания состояла из уже созданных товариществ, то прибыль распределялась между ними пропорционально доле участия каждого товарищества в торговле. Со временем доли участия каждого были разделены на равные части, которые впоследствии стали предметом биржевого спроса. Эти доли стали называться акциями. Следовательно, Голландская Ост-Индская компания была первой в мире акционерной компанией. Также она имела штаб-квартиру, которая находилась в городе Батавия (ныне Джакарта). Компания располагала шестью офисами (палатами) в портовых городах метрополии (в Амстердаме, Роттердаме, Зеландии, Делфте и Хорне – Энкхёйзене) и управлялась советом из 17 купцов (директоров).

В соответствии с первым нормативным положением корпорации 1602 года высший орган компании по истечении первых десяти лет должен был составить отчет о

деятельности компании, и для ознакомления с ним нужно было созвать всех акционеров [5].

Со временем стали появляться и другие крупные компании. Для эффективного управления возникали потребности в новых видах информации, таких как акционерный капитал, финансовые инструменты, транзакционные и трансформационные издержки.

В XX веке в связи с интернационализацией производства и капитала, появлением и развитием средств связи, образованием монополий появились такие новые объекты учета, как нематериальные активы, деловая репутация (гудвилл), производственные ценные бумаги (деривативы). Вследствие этого возникла потребность в появлении нового вида отчетности, которая была бы составлена на основе общепринятых стандартов.

Для улучшения и сближения финансовой отчетности на международном уровне в 1973 году общественными и аудиторскими организациями ряда стран был создан Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности, который разработал стандарты для составления международной финансовой отчетности [2].

С 2005 года на основании решения Европейской комиссии от 2002 года все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, готовят консолидированную отчетность по МСФО.

Издание Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 года № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» считается моментом начала перехода российских компаний к МСФО.

В консолидированной отчетности отражаются в основном финансовые показатели. Однако для принятия обоснованных экономических и управленческих решений только финансовых показателей недостаточно. В связи с этим возникла потребность в появлении корпоративной отчетности, в которой раскрываются и финансовые, и нефинансовые показатели.

С принятием в России Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ хозяйствующие субъекты, такие как кредитные и страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов и другие, в обязательном порядке должны составлять консолидированную финансовую отчетность [4].

Модель корпоративной отчетности каждая компания определяет самостоятельно. Как отмечалось выше, в основном в ней отражаются финансовые показатели и некоторые нефинансовые показатели.

К.В. Алтухов говорит о том, что кризис 2008 года показал, что существующая модель корпоративной отчетности удовлетворяет потребности стейкхолдеров [1]. Конечно, финансовая информация играет основополагающую роль в подготовке корпоративной отчетности. Однако такие факторы, как бренд и некоторые другие немате-

риальные активы, которые не отражаются в традиционном бухгалтерском учете, оказывают огромное влияние на стоимость бизнеса. Вследствие этого заинтересованные пользователи, такие как инвесторы, нуждаются в более детальной и прозрачной информации о стратегии, рисках, коммерческих перспективах компании.

Инвесторы должны понимать, какие действия руководство компании будет предпринимать для дальнейшего развития бизнеса и к каким последствиям это может привести в случае изменений в бизнес-среде: новые возможности или новые трудности, как может в будущем создаваться стоимость бизнеса.

В настоящее время широкую известность получает интегрированная отчетность. Это новый вид корпоративной отчетности. Ее основная цель состоит в том, чтобы показать инвесторам, как компания создает стоимость сегодня и как она это будет делать в будущем. Интегрированная отчетность нацелена на раскрытие ресурсов и связей, которые компания использует в своей деятельности. Она показывает, как компания взаимодействует с внешней средой и как используются ресурсы для создания стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах.

Стандартизацией интегрированной отчетности занимается Комитет по интегрированной отчетности, который был создан в Великобритании в 2011 году усилиями организации «Глобальная инициатива в области отчетности» (Global Reporting Initiative) и Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants) [3].

К основным преимуществам интегрированной отчетности можно отнести лучшее понимание инвесторами специфики создания стоимости в данной компании, более качественное и обоснованное принятие экономических и управленческих решений.

Таким образом, становление корпоративной отчетности происходило на протяжении долгого времени. Современным видом корпоративной отчетности является интегрированная отчетность, которая сочетает в себе различные виды информации. Со временем она будет только совершенствоваться и будут появляться потребности в новых видах информации. Приоритет будет отдаваться нефинансовым показателям, так как они оказывают большое влияние на стоимость бизнеса в целом.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Алтухов К.В. Интегрированная отчетность: преодоление разрыва между содержанием корпоративной отчетности и ожиданием инвесторов / К.В. Алтухов // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 12.
2. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Комитет_по_международным_стандартам_финансовой_отчетности. – Загл. с экрана.
3. Модеров С. Что после МСФО? Дальнейшее развитие учета / С. Модеров // Бухгалтерия и банки. – 2015. – № 7.
4. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010. № 208-ФЗ.
5. Экономика транснационального предприятия / под ред. С.В. Шагурина, П.Д. Шимко. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rusproject.biz/history_VOC.aspx. – Загл. с экрана.

ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Малевич К.Ю.

*магистрант I курса экономического факультета,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»*

Научный руководитель Т.А. Тарабарина, канд. экон. наук, доцент,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»

В статье представлена идея, что человеческую энергию можно измерить в денежном выражении и отразить в бухгалтерском учете как человеческий капитал в качестве нематериальных активов организации согласно российским стандартам бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: деньги, нематериальные активы, человеческий капитал.

Существует много определений человеческого капитала. Определение «человеческий капитал» впервые ввел Теодор Шульц, который отметил, что улучшение благосостояния бедных людей зависело не от земли, техники или их усилий, а скорее от знаний [5, с. 154].

Как отражать в отчетности информацию о традиционных ресурсах, уже определено, а вот как отражать человеческий капитал, не до конца понятно. Основным источником информации о человеческом капитале на сегодняшний день является Международный проект по интегрированной отчетности. Это связано с тем, что в интегрированной отчетности раскрываются не только традиционные финансовые показатели, но и нефинансовая информация о том, как компания использует различные ресурсы и в какой степени она зависит от них, а также от различных связей или капиталов, таких как финансовый, производственный, кадровый, интеллектуальный, природный и социальный.

Рассуждая о том, как отражать информацию в отчетности, можно задаться вопросом, насколько целесообразно и в каком объеме отражать информацию о человеческом капитале в финансовой отчетности. Данные о человеческом капитале и их отражение в отчетности имеют большую ценность, потому как инвестирование в этот капитал занимает существенную долю в общем инвестировании на данный момент.

В 90-е гг. XX века человеческий капитал приписывали к бухгалтерскому учету. Часто можно встретить мнение в экономической литературе о том, что человеческий капитал принадлежит к категории нематериальных активов. Показатели без стоимостной оценки не отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской финансовой отчетности. Вследствие этого на основании требований МСФО с учетом зарубежной практики большая часть информации отражается в отчетности российских организаций в качестве дополнительной.

Сегодня такая форма капитала, как человеческий, является неотъемлемым элементом успешной деятельности любой организации, так как современные тенденции развития рынков труда и капитала ставят сферу услуг выше производственной, и, следовательно, человеческий ресурс становится более востребованным. Значит, для эффективного развития любой компании необходимы правильная и рациональная оценка и учет стоимости человеческого капитала.

Человеческий капитал можно понимать как совокупность всех способностей, знаний и опыта человека, которые в результате их использования приведут к получению дохода. Следовательно, человеческий капитал можно относить к объектам актива, в которые вкладываются другие активы (денежные средства).

Стоимость человеческого капитала может показаться достаточно абстрактным понятием, который оценивается сугубо субъективно, исходя из опыта другого аналогичного объекта.

Американские ученые К.Р. Макконнелл и Л.С. Брю рассматривают три вида вложений в человеческий капитал:

- 1) расходы на образование, в том числе на общее и профессиональное, повышение квалификации, проведение аттестационных мероприятий в организациях;
- 2) расходы на поддержку здравоохранения и медицинское обслуживание;
- 3) расходы на обеспечение миграционных процессов в связи перемещением населения из районов с низкой производительностью в районы с относительно высокой [1, с. 614].

В бухгалтерском учете человеческий капитал в силу определенных характеристик не может в полной мере удовлетворять всем условиям признания его нематериальным активом, прописанным в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Тем более запрещается отнесение человеческого капитала к нематериальным активам [3]. Учитывая условия МСФО 38 «Нематериальные активы», объект для признания его нематериальным активом должен быть идентифицируемым.

Критериями идентифицируемости являются возможность объекта быть отделенной экономической ценностью от предприятия и являться результатом договорных отношений. Причем второй критерий никак не зависит от первого. Это значит, что объект может быть признан нематериальным активом при выполнении хотя бы одного условия МСФО 38 [2].

Бухгалтерский учет человеческого капитала предполагает учет капитальных вложений в нематериальные активы, идентифицируемые как человеческий капитал. Себестоимость по формированию и развитию человеческого капитала экономические субъекты учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для наглядного отражения стоимости человеческого капитала на балансе организации необходимо создание счета «Человеческий актив». Первоначальная стоимость вложений в человеческий капитал определяется по фактической себестоимости. Вложения в человеческий капитал амортизировать можно, но это достаточно сложно, так как человеческий капитал рассматривается как коллектив работников, который состоит из отдельных индивидов, работоспособность и производительность которых рассчитать в общей массе нелегко.

Таким образом, в бухгалтерском балансе человеческий капитал нужно отражать по полной стоимости с учетом всех факторов.

Автор О. Лосева предлагает следующие формулы для оценки стоимости человеческого капитала [4, с. 31]:

$$V_j = S_j \sum_{i=1}^k V_i,$$

где V_j – стоимость человеческого капитала по i -й группе (отделу, подразделению); S_j – коэффициент синергии; k – число работников в группе;

$$V = \sum_{j=1}^m S_j \sum_{i=1}^{km} V_{ij} + \sum_{i=1}^l V_i,$$

где m – число групп; km – число работников, включенных в группу; l – число работников, не входящих в группу, причем $km + l = n$ (n – число работников в компании).

Первая формула рассчитывает стоимость отдельно по подразделениям, а вторая – по компании в целом.

В результате рассмотрения российской и международной практик трактовки оценки человеческого капитала с точки зрения бухгалтерского учета можно предложить следующие пути совершенствования:

1) расширение перечня объектов нематериального актива в п. 4 ПБУ 14/2007 за счет введения человеческого капитала сделает учет затрат на его развитие юридически обоснованным для организаций;

2) в перечень субсчетов к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» необходимо добавить «Вложения в нематериальные активы для учета человеческого капитала», поскольку человеческий капитал состоит из неотчуждаемых индивидов;

3) чтобы инвесторы и другие заинтересованные лица обращали внимание на величину человеческого капитала и могли оценить уровень его знаний и умений, необходимо создание в бухгалтерском балансе статьи «Человеческий актив».

Изучение проблемы человеческого капитала как бухгалтерской категории позволит уделить должное внимание развитию нематериальных активов организаций.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. 17-го англ. изд. / К.Р. Макконнелл, Л.С. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 916 с.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: введен в действ. на терр. РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» 14/2007: утверждено Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н.

4. Романтеев П.В. Аналитический обзор методик оценки человеческого капитала / П.В. Романтеев // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 2 (2). – С. 25–37.

5. Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 152–156.

КОРПОРАТИВНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ КОМПАНИЙ: ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ

Молотов Л.А.

*магистрант II курса Института управления, экономики и финансов,
Казанский (Приволжский) федеральный университет*

Научный руководитель Р.Г. Каспина, д-р экон. наук, профессор,
Казанский (Приволжский) федеральный университет

Статья посвящена практическим аспектам влияния корпоративной отчетности на систему экономической безопасности в сравнении отечественной и зарубежной практик. Предложенная в ходе исследования гипотеза описывает зависимость экономической безопасности компании от набора финансовых и нефинансовых факторов, включаемых в состав корпоративной отчетности. На основе проведенного анализа корпоративной отчетности компаний IBM и ОАО «НЛМК» были предложены несколько возможных причин такой зависимости.

Ключевые слова: корпоративная отчетность, экономическая безопасность, IBM, ОАО «НЛМК».

Как показывает мировая практика, обеспечение экономической безопасности компании – это всегда гарантия независимости, условие стабильности и эффективности работы фирмы, достижения успеха. Поэтому обеспечение экономической безопасности по праву принадлежит к числу важнейших приоритетов в работе любой компании.

Секретная финансовая информация в настоящее время нередко становится предметом широкого обсуждения, все меньше остается данных, которые считаются коммерческой тайной. Вместе с тем растет объем нефинансовой информации, раскрываемой в отчетности. Все это усиливает роль и значимость корпоративных отчетов, одновременно привлекая дополнительные инвестиционные денежные потоки и показывая проблемные места компании. Поэтому некоторые моменты в отношении как построения корпоративного отчета, так и принципов его формирования продолжают оставаться дискуссионными и требуют дополнительных исследований.

Учитывая, что показатели финансовой отчетности являются практически единственным источником систематизированных экономических данных о компании, оче-

видно, что такая информация широко используется и в целях управления системой экономической безопасности.

На сегодняшний день стандарты составления корпоративной отчетности основываются на принципе прозрачности, приобретая характер «антикризисных» отчетов, что делает их эффективным инструментом в обеспечении экономической безопасности.

Не секрет, что раскрытие информации, помимо повышения доверия со стороны инвесторов и кредиторов, может иметь и обратную сторону – усиление внимания со стороны конкурентов. В таких условиях остро встает вопрос о правильном формировании политики прозрачности; определении существенности данных, подлежащих раскрытию, и способах их раскрытия.

Подготовка корпоративной отчетности предполагает качественные преобразования большинства областей деятельности компании: от взаимоотношений с инвесторами до ежедневных операционных процедур. Отдельные компании признают необходимость реструктуризации деятельности и оптимизации системы организации, что в конечном счете приводит к снижению издержек и позитивному воздействию на акционеров и коммерческих партнеров.

В частности, для ОАО «НЛМК» потребовались следующие структурные и организационные изменения [4, с. 92]:

- ввод независимых директоров в состав совета директоров;
- реструктуризация (схема группы с ее многочисленными «дочками» и «внучками» неприемлема для показа инвесторам) при сохранении конкурентных преимуществ и инвестиционного ядра группы;
- изменение бенефициарного состава акционеров, являющихся трейдерами комбината (встает проблема трансфертных цен и распределения прибыли в оффшоры).

Далее рассчитаем некоторые из показателей экономической безопасности на примере корпоративной отчетности компаний IBM и ОАО «НЛМК» за 2015 год. Для анализа использованы относительные показатели, чтобы элиминировать влияние различных единиц измерения и снизить влияние различной структуры групп (таблица).

Необходимо отметить, что в отчетностях анализируемых компаний были все необходимые для проведения расчета данные, что свидетельствует об их высоком качестве. Тем не менее показатели экономической безопасности имеют различные значения для российской и зарубежной практик. При этом «разрыв» в значениях отдельных показателей существенный, некоторые причины разницы в значении заключаются в следующем:

- изменяются состав и стоимость активов баланса компании;
- различные активы и обязательства оцениваются по справедливой стоимости;
- в балансе показываются активы и финансовые инструменты, не присутствующие в практике других компаний;
- пояснения к отчетности не одинаково раскрывают содержание показателей;
- показатели могут иметь различные цели и ориентацию на потребности пользователей.

Определение предложенных финансовых показателей экономической безопасности для IBM и ОАО «НЛМК» по данным корпоративной отчетности 2015 года

Показатели	ОАО «НЛМК»	Соответствие пороговым значениям	IBM	Соответствие пороговым значениям
Коэффициент покрытия	2,14	да	1,86	да
Коэффициент автономии	0,37	да	0,52	да
Текущая ликвидность	1,12	да	1,23	да
Рентабельность активов	0,12	да	0,13	да
Рентабельность собственного капитала	0,34	да	0,25	да
Доля оборотных активов в валюте баланса	0,21	да	0,16	да
Временная структура кредитов	64:36	нет	12:88	да
Уровень финансового левериджа	1,12	да	0,6	да
Соотношение оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей	42,62 > 42,58	да	11,7 < 16,7	нет

Хотелось бы отметить, что в российской версии корпоративной отчетности прослеживается вариация многих аналитических и оценочных показателей деятельности компании, которые влияют в том числе и на расчеты общего уровня экономической безопасности.

Как уже отмечалось ранее, при раскрытии информации в корпоративной отчетности компания раскрывает политику управления. Любые действия руководства, приводящие к неблагоприятным ситуациям в бизнесе, которые остаются нераскрытыми в отчетности, или искажение показателей являются грубыми нарушениями стандартов. Это приводит к серьезным последствиям, создающим угрозы существования бизнеса (например, отзыв кредитов, снятие с листинга биржи, сокращение инвестиционных потоков), вплоть до прекращения деятельности компании. Печально известными примерами такого развития событий могут быть истории американских компаний «Enron», «WorldCom», «RideAid» [3, с. 39]. В случае же анализируемых нами компаний политика управления раскрыта одинаково полно как в отчетности IBM, так и ОАО «НЛМК».

Таким образом, состав и степень раскрытия информации в корпоративной отчетности, безусловно, влияют на качество управления бизнесом. Очевидно, что в этом смысле корпоративную отчетность можно рассматривать как инструмент экономической безопасности.

Корпоративная отчетность, по нашему мнению, – это наиболее перспективный формат отчетности в существующих институциональных условиях. Корпоративная отчетность компаний действительно удовлетворяет различные потребности самого

широкого круга заинтересованных пользователей в качественной, правдивой информации.

Считаем, что предложенные финансовые показатели определения экономической безопасности для выбранных предприятий, с одной стороны, являются достаточными для четкого представления о состоянии деятельности компании, а с другой – не содержат избыточных, несущественных и конфиденциальных данных.

В ходе проведенного исследования выявлена необходимость комплексного изучения проблемы обеспечения экономической безопасности компаний России в период перехода на международные стандарты учета, что является важным элементом укрепления компаний, обеспечения их социальных гарантий, а также работы механизмов коллективной ответственности и демократического партнерства.

Экономические субъекты в России существуют в сложной общеэкономической обстановке: инфляция, кризис неплатежей, медленные темпы роста производства, уменьшение доходности вложений, а сейчас еще и экономические санкции. Все это способствует тому, что сегодня на рынке России, наполненном огромным количеством фирм малого и среднего бизнеса, экономическая безопасность стала таким же редким и драгоценным товаром, как золото или бриллианты.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Каспина Р.Г.* Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности / Р.Г. Каспина // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5. – С. 17–21.
2. *Каспина Р.Г.* Новые подходы при формировании корпоративной отчетности в нефтяных компаниях / Р.Г. Каспина, Л.З. Шнейдман // Нефтяное хозяйство. – 2013. – № 9. – С. 14–17.
3. *Кашин А.В.* Экономическая безопасность предприятия: управленческие проблемы / А.В. Кашин // Экономические науки. – 2012. – № 1. – С. 38.
4. *Kaspina R.G., Molotov L.A., Kaspin L.E.* Cash flow forecasting as an element of integrated reporting: an empirical study // Asian Social Science. – Т. 11. – № 11. – P. 89–94.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Морзавченкова С.М.

*аспирант I года обучения специальности «Бухгалтерский учет, статистика»,
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель В.Г. Гетьман, д-р экон. наук, профессор,
Финансовый университет при Правительстве РФ

В данной статье рассматриваются предпосылки совершенствования корпоративной отчетности в мировой практике, анализируются различия между видами корпоративных отчетов. Автор также анализирует требования к представлению корпоративной отчетности в российской и международной практике и приводит основные направления совершенствования корпоративной отчетности коммерческих организаций. Особое внимание уделяется новому виду корпоративной отчетности – интегрированной отчетности.

Ключевые слова: корпоративная отчетность, отчетность в области устойчивого развития, интегрированная отчетность, Глобальная инициатива по отчетности (GRI), Международный Совет по интегрированной отчетности.

Развитие коммуникаций, усиление влияния мировых процессов глобализации и интеграции, разрыв между содержанием корпоративной отчетности и информацией, необходимой для пользователей такой отчетности, а также периодические кризисы и банкротства компаний – все эти факторы являются движущей силой непрерывного совершенствования корпоративной отчетности компаний различных секторов экономики. Вопрос необходимости составления и представления заинтересованным пользователям не только финансовой отчетности, но и дополнительной немаловажной, а порой и ключевой, нефинансовой информации о различных сферах и особенностях деятельности компании актуален уже на протяжении нескольких десятилетий. Различные экономисты так или иначе затрагивали проблему недостаточности раскрытия в отчетности информации о состоянии компаний.

В настоящее время к корпоративной отчетности можно отнести различные виды публикуемой отчетности – это и привычная всем нам финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями РСБУ или МСФО, и относительно новые виды нефинансовых отчетов – отчетность в области устойчивого развития, социальная отчетность, экологическая отчетность, отчетность по корпоративному управлению, а также самый новый тип корпоративной отчетности – интегрированная отчетность. При этом для того чтобы воспользоваться преимуществами, заложенными в каждом из видов отчетности, очень важно знать основные отличия различных видов корпоративных отчетов, особенно отличия между нефинансовыми отчетами.

Различные виды корпоративной отчетности имеют свои цели составления, фундаментальные принципы построения, элементы содержания, разных пользователей и

регулируются разными руководствами. Так, например, целью финансовой отчетности является «представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений» [4], а цель составления интегрированной отчетности – «объяснить поставщикам финансового капитала, как организация создает стоимость в течение долгого периода времени» [5].

При этом каждый из видов корпоративной отчетности регулируется различными руководствами. Так, составление финансовой отчетности регламентируется национальными стандартами по финансовой отчетности (в России – это РСБУ), а также Международными стандартами финансовой отчетности, отчетность в области устойчивого развития регулируется Глобальной инициативой по отчетности (GRI 4 или 3.1), особенности составления и представления интегрированной отчетности содержатся в Международном стандарте интегрированной отчетности (далее – МСИО), который на данный момент официально не принят.

Интегрированная отчетность в настоящее время рассматривается как новейший тип корпоративной отчетности, в основе которой лежит интегрированное мышление, включающее активное изучение организацией связей между ее различными функциональными и операционными подразделениями, а также капиталами, которые компания использует в процессе осуществления деятельности и на которые она воздействует. Интегрированное мышление способствует интегрированному принятию решений, необходимых для создания стоимости компании в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе. В основе подготовки интегрированного отчета лежат три фундаментальные концепции: капиталы, бизнес-модель, а также процесс создания ценности на протяжении времени.

Капиталы (финансовый, производственный или промышленный, интеллектуальный, человеческий, социальный (социально-репутационный) и природный) представляют собой ресурсы, которые организация использует и трансформирует в процессе своей деятельности.

Под бизнес-моделью понимается используемая организацией система ресурсов, коммерческой деятельности, а также результатов такой деятельности, нацеленная на формирование ценности организации в кратко-, средне- и долгосрочном периодах. При этом ценность не формируется изолированно исключительно самой организацией, а находится под постоянным непрерывным влиянием различных внешних факторов, которые представляют среду, в которой работает организация, и формируется через взаимоотношения с другими лицами.

В настоящий момент некоторые страны мира уже практикуют обязательное формирование и представление интегрированной отчетности компаний. В Дании интегрированные отчеты обязаны формировать и публиковать 100 крупнейших компаний. При этом данные отчеты обязательно должны быть заверены аудиторами. С 2010 года ЮАР ввела ограничение, согласно которому компании, котирующиеся на Йоханнесбургской фондовой бирже, в обязательном порядке публикуют интегрированную отчетность. Шведские компании с государственным участием с 2008 года также долж-

ны выпускать интегрированные отчеты [6]. При этом компания КПМГ в своем Международном обзоре отражения в отчетности корпоративной ответственности отметила, что уже в 2011 году около 95 % из 250 крупнейших компаний мира готовили и официально публиковали такие отчеты [2]. Наиболее качественными с точки зрения соответствия корпоративной отчетности существующим требованиям считается отчетность крупнейших компаний Европы, Японии, а также Северной и Южной Америки.

В России представление нефинансовых отчетов значительно возросло в сравнении с началом 2000-х годов. Так, в соответствии со статистическими данными, представленными РСПП в аналитическом обзоре, к началу 2008 года в Национальный регистр нефинансовых отчетов РСПП были внесены 55 организаций, которые с 2000 года выпустили 113 отчетов [1], к концу 2013 г. это число увеличилось до 430, по состоянию на 03.07.2015 г. количество отчетов составило 567 [3], а на 07.04.2016 г. в Национальный Регистр нефинансовых отчетов внесены 160 компаний, зарегистрировано отчетов – 635. В их числе экологические отчеты – 52, социальные отчеты – 269, отчеты в области устойчивого развития – 204, интегрированные отчеты – 87, отраслевые отчеты – 23 [7].

В качестве основных направлений совершенствования корпоративной отчетности коммерческих организаций можно предложить следующее. Во-первых, с целью удовлетворения возрастающих потребностей пользователей необходимо дополнять имеющуюся финансовую отчетность нефинансовыми показателями о деятельности компаний в социальной, экологической, корпоративной областях, существенно не увеличивая объем такой отчетности. Во-вторых, формирование нефинансовой отчетности должно осуществляться в соответствии с требованиями и рекомендациям стандартов и руководств (например, с учетом требований, заложенных в Руководствах GRI или МСИО). Существенной проблемой в настоящее время является отсутствие обязательного аудита нефинансовой отчетности, что ведет к периодическим разногласиям между содержанием заверенного годового отчета (с включенными в него нефинансовыми показателями) и дополнительно публикуемых нефинансовых отчетов без соответствующего заверения. Поэтому особенно важно рассмотреть требование обязательного заверения или аудита корпоративной нефинансовой отчетности по стандартам, которые были бы максимально приближены к стандартам по аудиту международной отчетности, но отражали бы в себе специфику аудита нефинансовых показателей.

Также важным направлением совершенствования корпоративной отчетности компаний является повышение полезности отчетов для пользователей за счет непрерывного взаимодействия с заинтересованными сторонами по различным вопросам. Такие коммуникации позволяют компании понять направления и степень заинтересованности пользователей в информации о деятельности компании.

Таким образом, корпоративная отчетность, полностью соответствующая всем требованиям международных стандартов и руководств, удовлетворяющая все запросы пользователей и заверенная независимым аудитором – это пока еще отчетность будущего. Однако крупнейшие мировые компании давно отметили для себя основные

преимущества публикации такой отчетности – это возможность получить дополнительные инвестиции от поставщиков финансового капитала, повысить свое конкурентное преимущество на рынке и лояльность контрагентов, а также увеличить привлекательность для всех стейкхолдеров. Поэтому очевидно, что корпоративная отчетность (в том числе и нефинансовая) будет развиваться в ближайшей перспективе, а нацеленность мирового сообщества на внедрение такой отчетности в экономику всех стран и скорая публикация Международного стандарта по интегрированной отчетности – очередное этому свидетельство.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Гусева С.М.* Интегрированная отчетность – состояние и перспективы / С.М. Гусева // Внедрение МСФО в России: проблемы и перспективы. – М.: Русайнс, 2014. – 244 с.
2. Исследование КПИМГ в области Корпоративной отчетности KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/corporate-responsibility2011.pdf>. – Загл. с экрана.
3. *Калабихина И.Е.* Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности / И.Е. Калабихина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действ. на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.
5. Международный стандарт интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf. – Загл. с экрана.
6. Сайт Международной организации по интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ir.org.ru>. – Загл. с экрана.
7. Сайт Российского союза промышленников и предпринимателей [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rspp.ru/simplepage/157>. – Загл. с экрана.

РОССИЙСКАЯ И МИРОВАЯ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Никифоров В.А.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Н.Т. Лабынцев, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

В настоящий момент методика учета и отчетности подвергается изменениям в связи с новыми потребностями со стороны государства, инвесторов и других внутренних и внешних пользователей. Международные стандарты финансовой отчетности имеют преимущества, которые высоко ценятся и выбраны в качестве единственных в ряде крупных компаний.

Ключевые слова: МСФО, отчетность, учет, РПБУ.

Отправной точкой применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для финансового мира стал 2005 год, в котором большое количество компаний из 90 стран мира согласились использовать МСФО как основу для составления своей финансовой отчетности. С тех пор число таких компаний неуклонно растет.

Основные причины принятия МСФО – распространение международных транснациональных компаний, что является следствием процесса глобализации, а также несопоставимость финансовой отчетности организаций разных стран, что, в свою очередь, объясняется различиями в принципах и правилах формирования отчетности.

Таким образом, можно сказать, что Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой принятые в общественных интересах положения о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Нельзя отрицать, что без единых стандартов финансовой отчетности создание глобального финансового рынка в Европе было бы невозможно. Поэтому работа над унификацией стандартов ведется на протяжении десятков лет.

Широкое распространение МСФО определяется преимуществами, которые дает применение этих стандартов: во-первых, четкая экономическая логика этих документов; во-вторых, их высокое качество, достигнутое благодаря обобщению наилучшей учетной практики; в-третьих, возможность восприятия отчетности пользователями во всем мире.

Данному успеху предшествовали плодотворная детальная работа и многочисленные дискуссии, связанные с теоретической составляющей данной идеи – необходимостью и целесообразностью международной стандартизации, а также с практической – способами перестройки процесса подготовки, представления и использования финансовой отчетности пользователями разных уровней, с подходами некоторых организаций, участвующих в разработке бухгалтерской (финансовой) отчетности и учета. Следует отметить, что в ряде стран МСФО были взяты за основу не только формиро-

вания отчетности, но и построения национальных систем учета, в других – только частично приняты в практику.

На сегодняшний день Международные стандарты приняты в более чем 150 странах мира. Они рекомендованы Международной организацией – комиссией по ценным бумагам (МОКЦБ) к использованию для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях международного листинга. Существует Постановление Европейского парламента и Совета ЕС от 19 июля 2002 года № 1606/2002, которое устанавливает обязанность составления отчетности в соответствии с МСФО для организаций, чьи акции котируются на биржах Европы. Можно заметить, что политика гармонизации была заменена на политику стандартизации. Компаниям, применяющим МСФО, разрешен допуск на крупнейшие фондовые биржи, такие как Лондонская биржа, Франкфуртская биржа, правда есть некоторые нюансы. С такими нюансами сталкиваются компании, выходящие на IPO (Initial Public Offering) – это первичное размещение на открытом рынке акций компании: кроме финансовой отчетности им приходится представлять и другие финансовые отчеты. Это связано с тем, что потенциальным инвесторам важно получить максимум информации о предпринимательской деятельности, предшествующей настоящему моменту.

На практике сталкиваются с еще одной проблемой – отсутствием регламентированного пакета документов, составленного по единым стандартам, для компаний, которые хотят начать торговлю на бирже. Регулятивные требования, которые биржи предъявляют к финансовой отчетности компаний, могут различаться в зависимости от того, на какой именно рынок планирует выйти данная организация.

Тем не менее все более актуальными становятся вопросы институционального, правового, организационного и технического характера, ответ на которые позволит сделать следующий шаг внедрения МСФО. Для решения данных вопросов огромную роль играют такие методы, как отслеживание и оценка. Они позволят ускорить процесс мировой стандартизации финансовой отчетности, основываясь на лучших мировых достижениях в области финансовой отчетности и бухгалтерского учета.

Анализируя вышесказанное, можно не сомневаться, что идея создания единой формы отчетности крайне перспективна. Единые стандарты финансовой отчетности публичных компаний – это ключевая проблема глобализации и интеграции. В поддержку данной системы выступают фондовые биржи, для которых расширение круга потенциальных эмитентов во многом зависит от стандартизации финансовой отчетности. Аудиторские компании «большой четверки»: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, для которых унификация финансового учета в международных масштабах является вопросом экономического, коммерческого и стратегического масштабов, смогут снизить затраты на ведение учета, проведение аудита, составление отчетности. Стандартизация отчетности позволит снизить искажения и фальсификацию финансовой отчетности, что, в свою очередь, поможет избежать таких крупных скандалов, как с Enron и WorldCom, имевших серьезные экономические последствия.

Признание Международных стандартов финансовой отчетности в России – это очень важный шаг, сделанный с целью привлечения зарубежных инвестиций и улучшения сотрудничества с иностранными партнерами. Законом «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ регламентируется использование МСФО для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности компаниями, выходящими на международные рынки. В соответствии с этим законом определены компании, которые обязаны применять МСФО для подготовки консолидированной финансовой отчетности.

Может показаться, что Международные стандарты финансового отчетности в основном помогают компании выйти на международные финансовые рынки, но большинство российских компаний не ориентированы на мировой рынок. Интерес отечественных компаний объясняется надеждой на то, что МСФО даст возможность устранить недостатки российской учетной системы и выявить ее соответствие требованиям системы рыночной экономики без капитального внедрения в целостность существующей системы. Важно отметить, что МСФО повышает прозрачность информации о деятельности компаний, что в сегодняшних условиях кризиса очень важно для инвесторов, а также позволяет усовершенствовать систему учета с помощью единых унифицированных методик учета. Например, менеджеры будут обладать более детальной и точной информацией, что позволит им принимать более взвешенные управленческие решения.

Работа по внедрению МСФО ведется в соответствии с Планом по развитию бухгалтерского учета и отчетности в России на основе МСФО на 2012–2015 годы. Согласно этому Плану, в части обязательного применения МСФО предполагаются следующие шаги:

- дальнейшее расширение сферы применения МСФО для составления консолидируемой отчетности;
- установление обязательного представления и публикации консолидированной финансовой отчетности эмитентами облигаций с 2014 года;
- введение обязательной публикации квартальной консолидированной финансовой отчетности;
- введение обязательного составления и публикации консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми унитарными предприятиями, в первую очередь инфраструктурными и системообразующими, начиная с отчетности за 2015 год.

Также предполагается избавить от обязательного представления отчетности по МСФО за 2015 год организации, являющиеся эмитентами облигаций. Такие организации будут обязаны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность по МСФО, начиная с 2014 года.

Следует отметить, что сегодня большинство публичных отечественных компаний, таких как ОАО «Газпром Нефть», ОАО «Лукойл», ПАО «Северсталь», ОАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель»» и другие, уже составляют отчетность в соответствии с МСФО. Это связано либо с наличием зарубежного инвестора,

либо с целью привлечения иностранного инвестирования с помощью ИРО, и с каждым годом число хозяйствующих субъектов, составляющих отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности, в России неуклонно растет.

В Ростовской области существуют следующие предприятия: Юг Руси, Роствертол, Ростсельмаш, МРСК Юга, группа АгроКом, СК Союз, формирующие отчетность согласно МСФО с целью удовлетворения интересов инвесторов, кредиторов либо из-за обязанности публиковать отчетность по МСФО согласно закону РФ.

Проанализировав практику и опыт крупных российских компаний, можно сделать вывод о большой значимости перехода на МСФО, что ведет к возможности выхода на мировой рынок и, как следствие, к развитию компании, а затраты, понесенные в процессе перехода, со временем окупятся. Кроме того, дальнейшее внедрение Международных стандартов финансовой отчетности в России даст возможность усовершенствовать внутреннюю систему учета и управления благодаря использованию единых принципов, правил и методов учета в целях управления финансово-хозяйственной деятельностью, а также повысить конкурентоспособность компании на внутреннем и мировом рынках за счет формирования детальной, надежной и прозрачной информации для любого заинтересованного пользователя.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Лабынцев Н.Т.* Методические аспекты трансформации российской бухгалтерской отчетности в формате МСФО / Н.Т. Лабынцев, П.В. Колесник // *Управленческий учет.* – 2014. – № 5. – С. 111.
2. *Лабынцев Н.Т.* МСФО: теория, методика и практика их применения в России: монография / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Смертина, О.М. Калайда [и др.]. – Германия, Palmarium Academic Publishing, 2014. – 558 с.
3. *Лабынцев Н.Т.* Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности в эпоху глобализации экономики / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Смертина, О.М. Калайда // *Вестник профессиональных бухгалтеров.* – 2015. – № 2.
4. *Лабынцев Н.Т.* Проблемы трансформации и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями МСФО / Н.Т. Лабынцев // *Вестник РГЭУ (РИНХ).* – 2014. – № 2.
5. *Саблина Н.И.* Подготовка к составлению отчетности по МСФО по группе компаний / Н.И. Саблина // *Audit-it.* – 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/744875.html>. – Загл. с экрана.
6. *Хахонова Н.Н.* Концептуальные основы бухгалтерского учета и система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации: учеб. пособие. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2015. – 328 с.
7. *Хахонова Н.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учеб. пособие. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2015. – 472 с.

ВНУТРИФИРМЕННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК КОМПОНЕНТ БИЗНЕС-МОДЕЛИ КОМПАНИИ

Пряничникова А.К.

*магистрант I курса,
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель М.А. Вахрушина, д-р экон. наук, профессор,
Финансовый университет при Правительстве РФ

В статье поднимается новый как для мирового, так и для российского управленческого учета вопрос взаимозависимости бизнес-модели компании и контроллинга; раскрываются основные понятия, а также на примере организации выявляются недостатки и возможности усовершенствования внутрифирменной отчетности.

Ключевые слова: внутрифирменная отчетность, управленческий учет, бизнес-модель, стратегия.

В настоящее время все большую популярность приобретает идея корреляции управленческого учета и бизнес-модели компании. Теоретики и практики всего мира пытаются вывести контроллинг на качественно новую ступень в структуре организации как информативный канал поступления данных о стратегическом управлении бизнес-структурами. Другими словами, в современном мире назрела проблема, которая заключается в том, что трактовка понятия «управленческий учет» как калькулирование и разнесение затрат по центрам ответственности уходит в прошлое. Необходимость глобального видения перспектив компании становится все более важным атрибутом управления организацией.

С другой стороны, специалисту по управленческому учету также важно понимать бизнес-модель организации для построения достоверных управленческих отчетов и прогнозов [2, с. 15]. Внутрифирменная отчетность представляет собой совокупность упорядоченных ключевых показателей. С ее помощью можно проанализировать различные отклонения фактических данных от целей бюджетирования [1, с. 398].

Для демонстрации возможностей управленческой внутрифирменной отчетности обратимся к одной из организаций, осуществляющих продажу автомобилей в России. Условно назовем ее ООО «Автомобиль». Данная компания имеет дивизиональную структуру с шестью центрами ответственности и двумя вспомогательными подразделениями.

Основным финансовым документом управленческой отчетности является отчет о прибылях и убытках, который составляется на различные периоды и в наиболее или наименее углубленной детализации по статьям, а также по компании в целом и по каждому из дивизионов в отдельности. Расходы вспомогательных подразделений распределяются и планируются согласно выбранной базе. Организация применяет маржинальный метод учета себестоимости.

Ежемесячно проводится закрытие месяца по факту и кумулятивно за предыдущие периоды с начала года, также составляется прогноз до конца текущего года. В отчет выведены отклонения от бюджета и предыдущего прогноза. Отчет о прибылях и убытках содержит не только финансовые агрегаты, но и натуральные величины (продажи дилерам и конечным клиентам).

В подобном формате составляется бюджет на следующий год, а также долгосрочный план на 5 лет. В каждом из периодов обособленно выделяются итоги по месяцам (годам). Если говорить о более детальной информации, то небольшие отчеты о прибылях и убытках составляются отдельно по моделям каждого бренда.

Показательными отчетами для компании являются анализ по KPI (KeyPerformanceIndication) и BSC (BalancedScorecard).

В качестве ключевых показателей эффективности принимаются следующие:

- продажи клиентам и дилерам новых и подержанных автомобилей;
- доля рынка;
- загруженность склада;
- чистый оборот, маржинальный доход и оперативный результат;
- накладные и маркетинговые расходы;
- численность работников;
- расходы по стимулированию реализации автомобилей.

Отчет, основанный на сбалансированной системе показателей, нацелен на анализ мер по увеличению объема сбыта машин и составляется для финансового подразделения штаб-квартиры. Ключевыми показателями выступают изменения объемов общей и чистой выручки какого-либо бренда по концерну в целом, далее детально раскрывается информация по затратам на проведение акций и скидок отдельного региона. Столь пристальное внимание в данной статье отчету о прибылях и убытках обусловлено кризисным условием – необходимостью понимать, насколько данная мера эффективна, поскольку на нее затрачивается большой объем ресурсов компании. К тому же информация подобного рода дает штаб-квартире понимание о необходимости дополнительной поддержки или, наоборот, о прекращении вливания ресурсов в регион.

Отчет о прибылях, убытках и KPI ежемесячно демонстрируется высшему руководству (финансовому директору и главе соответствующей марки). На основании информации принимаются следующие управленческие решения:

- привлечение или отказ от финансирования со стороны штаб-квартиры;
- увеличение цен для дилеров и конечных клиентов;
- корректировка плана продаж на следующий месяц;
- необходимость внедрения дополнительных мер, стимулирующих реализацию новых или подержанных автомобилей;
- увеличение или сокращение штата;
- при росте затрат, заложенных в себестоимость, может рассматриваться вопрос о возможности их включения в цену продажи с некоторым временным лагом, причинами которого являются положительный финансовый результат бренда, значительная экономия за прошлые периоды и др.

Стоит заметить, что описанные выше формы отчетности не являются эталонными и имеют некоторые изъяны. Если говорить об отчете о прибылях и убытках (ОПУ), то самый главный недостаток состоит в том, что его статьи отражают различные объемы машин. Например, выручка отражена согласно объемам проданных автомобилей дилерам, скидки включают в себя резервы по запланированным акциям, фактически начисленные расходы, а также расходы прошлых периодов, а гарантия считается согласно количеству машин, проданных конечным клиентам. Данный факт является критичным при подготовке отчетов на основе ОПУ, где необходимо вычлнить затраты на одну единицу. Таким образом, все финансовые отчеты, построенные на анализе доходности / убыточности отдельных моделей и комплектаций, являются информационно необоснованными и требуют значительных усовершенствований.

В качестве решения данной проблемы можно предложить добавить в учетную систему транзакцию, которая будет отражать по каждому идентификационному номеру всю финансовую информацию. Также необходима сортировка по марке, сборке, модели, комплектации и статусу продажи. В таком случае станет возможным верно представлять информацию, которая носит частный характер и требует детальной разбивки.

Следующий негативный момент состоит в том, что описанные выше отчеты носят ретроспективный характер и построенные на их основе прогнозы включают в себя те же предпосылки, что и фактические данные. Таким образом, говоря о взаимосвязи управленческого учета и бизнес-модели компании, нельзя утверждать, что они полностью коррелируемы. В данном случае подобная проблема «замораживает» внутрифирменную отчетность, делая ее негибкой и не направленной на выполнение стратегических целей компании.

Решение описанного вопроса стоит искать в перестроении системы контроллинга как таковой. Однако в современных условиях такой выход является нецелесообразным, так как в период кризиса компания должна четко понимать свое местоположение, а изменение всей отчетности и процессов организации – затяжной и тяжелый проект, который может оставить руководство на определенный срок без релевантной информации. Таким образом, более реальное и мобильное решение в рамках сегодняшнего дня – это постепенная интеграция внутрифирменной отчетности в стратегическое управление компанией на постоянной основе.

Более того, как было сказано ранее, составляются три вида отчетности в зависимости от сроков прогноза. Так как пятилетний план, бюджет и прогноз на предстоящий год рапортуются примерно в одно и то же время, то во многом получается удвоение данных либо вносятся незначительные изменения, которые на общую картину не влияют. Продуктивнее было бы пятилетний план строить по итогам первой половины года, бюджет – на основе трех кварталов, а план на год – после закрытия предыдущего периода.

Подводя итог, стоит сказать, что внутренняя отчетность – инструмент руководства для отслеживания положения организации на текущий момент и предупреждения негативных эффектов либо минимизации их влияния. Более того, необходимость не-

разрывной связи между бизнес-моделью компании и внутрифирменной отчетностью является тем перспективным стратегическим решением, которое может вывести организацию на новый уровень не только с позиции анализа информации и принимаемых на ее основе решений, но и в контексте глобального видения, миссии и конкурентного преимущества.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М.А. Вахрушина. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Национальное образование, 2013. – 672 с.
2. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33 (327). – С. 12–23.

СОЦИАЛЬНЫЙ ФАКТОР КАК ЧАСТЬ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПРИМЕРЕ ОТЧЕТА ГЕНЕРИРУЮЩИХ КОМПАНИЙ ГРУППЫ ГАЗПРОМ ЭНЕРГОХОЛДИНГ

Решнёва Е.А.

*магистрант I курса экономического факультета,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»*

Научный руководитель Т.А. Тарабарина, канд. экон. наук, доцент,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»

Интегрированная отчетность – это эффективный инструмент для лучшего понимания компаниями собственной бизнес-модели, который обеспечивает взаимодействие компаний с финансовыми рынками и широким кругом заинтересованных сторон. Важность публикации интегрированной отчетности состоит в том, что с ее помощью общество может судить о деятельности компании, об ее социальной ответственности и о том, какие социальные программы компания осуществляет как для своих сотрудников, акционеров и клиентов, так и для общества в целом. В данной статье рассмотрен только один из факторов интегрированной отчетности – социальный.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, социальный фактор, человеческий капитал, социальный капитал, капитал отношений.

Сегодня в мире большое распространение получает интегрированная отчетность, которая позволяет открывать новые возможности для формирования добавленной стоимости.

За последние несколько лет ожидания инвесторов и интересы других заинтересованных сторон в отношении интегрированной отчетности существенно изменились. Помимо традиционных финансовых результатов деятельности, от компаний ожидают

более полного описания их нефинансовых показателей. Эта тенденция отражает фундаментальные изменения в подходе к оценке рыночной стоимости предприятий в условиях, когда нематериальные активы чаще всего составляют ее основную часть. В результате ведущие компании стали публиковать интегрированные отчеты, которые помимо финансовых показателей включают в себя информацию об экологических, социальных и управленческих аспектах их деятельности.

В интегрированном отчете вся информация распределена по разделам. Каждый раздел связан друг с другом и представлен в интегрированном отчете таким образом, чтобы показать взаимосвязи между ними.

В данной статье мы акцентируем внимание на социальном факторе отчетности. Рассмотрим описание социального фактора интегрированной отчетности на примере отчета Генерирующих компаний Группы Газпром Энергохолдинг за 2012–2013 гг. (куда входит компания ОАО «ТГК-1» – ведущий производитель электрической и тепловой энергии в Северо-Западном регионе России).

Итак, совокупность человеческого капитала компании, социального капитала и капитала отношений дает представление о социальном факторе в интегрированной отчетности. В свою очередь, человеческий капитал складывается из персонала (состав, квалификация, лояльность), совокупности профессиональных знаний и навыков, творческих способностей, инициативы, управленческих навыков. Ресурсами социального капитала и капитала отношений являются клиентская база, лояльность клиентов, портфель заказов, каналы распределения и др.

Полная характеристика человеческого капитала в интегрированном отчете Генерирующих компаний включает следующие пункты:

- подход менеджмента к кадровой политике, обеспечению здоровья и безопасности работников;
- трудовые ресурсы организации;
- вознаграждение персонала;
- защита интересов и прав работников, коллективные договоры;
- охрана труда и здоровья сотрудников на рабочих местах;
- повышение качества трудовых ресурсов;
- противодействие коррупции среди сотрудников организации.

Каждый пункт данного раздела отчета детально описан с помощью таблиц и диаграмм, и благодаря этому каждый из стейкхолдеров может собрать для себя наиболее актуальную информацию.

В характеристику социального капитала были включены следующие разделы:

- подход менеджмента к проектам организации, затрагивающим интересы общественности, готовность к рассмотрению жалоб;
- обеспечение надежности электроснабжения в краткосрочном и долгосрочном периодах;
- взаимодействие с обществом в сфере безопасности;
- взаимодействие с обществом в сфере энергосбережения;

- взаимодействие с обществом в сфере экологии;
- некоммерческие инфраструктурные проекты, осуществляемые организацией на общественных началах;
- взаимодействие с обществом в сфере культуры и спорта.

Ознакомившись со всеми пунктами данного раздела, можно сделать вывод о том, что Генерирующие компании Группы Газпром Энергохолдинг уделяют внимание не только финансовой и производственной, но и социальной составляющей своего бизнеса.

Характеристика капитала отношений Генерирующих компаний Группы Газпром Энергохолдинг была рассмотрена по следующим пунктам:

- основные группы заинтересованных сторон;
- порядок взаимодействия с заинтересованными сторонами;
- подход организации к управлению рисками.

Несомненно, устойчивое развитие Генерирующих компаний находится в непосредственной зависимости от качества отношений с заинтересованными сторонами. Также был представлен порядок взаимодействия с каждой из групп заинтересованных сторон с указанием формы взаимодействия и частотой. Не менее важный пункт в данном разделе – управление рисками, это предполагает проведение на регулярной основе работ по их выявлению и анализу, а также принятие мер их по предупреждению и минимизации вероятных негативных последствий.

Таким образом, в данной статье мы рассмотрели, как происходит представление информации в интегрированном отчете Генерирующих компаний Группы Газпром Энергохолдинг по одному из факторов – социальному. Все ресурсы социального фактора играют немаловажную роль в будущем развитии компаний Группы Газпром Энергохолдинг. Необходима непрерывная и трудоемкая работа для того, чтобы каждый из вышеописанных видов капитала развивался в правильном направлении.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Официальный сайт ОАО «ТГК-1», раздел «Отчетность» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tgc1.ru/ir/reports/>. – Загл. с экрана.

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ

Салахов Д.М.

*магистрант I курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель О.В. Молчанова, канд. экон. наук, профессор,
Астраханский государственный технический университет

В статье рассматриваются проблемы отражения социальной ответственности бизнеса в отчетности. На примере газовой отрасли проанализированы социальные и экологические отчеты на предмет соответствия Международным стандартам финансовой отчетности. Даны рекомендации по формированию ключевых показателей социальной отчетности.

Ключевые слова: социальная ответственность, социально-экологический отчет.

Проблемы удовлетворения потребностей граждан в труде, социальной защите и достойном уровне жизни, сохранения окружающей природной среды решаются проведением эффективной социальной политики государства. Однако за последние четыре года снизились темпы роста и доля социальных расходов в общей сумме расходной части государственного бюджета и ВВП (табл. 1).

Таблица 1

Динамика социальных расходов бюджета РФ за 2011–2014 гг.

Расходы бюджета	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Расходы – всего, млрд руб.	10935,2	12890,8	13342,9	14830,6
Темп роста расходов – всего, %	–	117,9	103,5	111,1
В т.ч. социальные расходы, млрд руб.	3128,5	3859,8	3833,1	3452,4
Темп роста социальных расходов, %	–	123,4	99,3	90,1
Доля в общей сумме расходов, %	28,6	29,9	28,7	23,3
Удельный вес в ВВП, %	5,6	6,2	5,8	5,4

Для полноценной реализации эффективной социальной политики государство стимулирует процесс проявления представителями бизнеса социальной ответственности. Оно стремится создать условия для трехстороннего партнерства в социальной сфере: бизнес, общество и власть (трипартистская система), для реализации корпоративного гражданства, добровольческой благотворительности и т. п. [1, с. 135].

Теоретическая разработка и обновление экономических знаний о социальной ответственности бизнеса осуществляется отечественными экономистами и политолога-

ми уже давно, однако отсутствует ясность в вопросах учета и оценки социальной ответственности, ее отражения в отчетности компаний, формы и структуры данной отчетности, по результатам какого хозяйственного учета она должна формироваться, механизм подтверждения достоверности и объективности показателей социальной отчетности. На эффективность функционирования социально-ответственного бизнеса оказывают влияние следующие факторы: лояльность государственных структур к бизнесу, уровень экономической выгоды от деловой репутации, корпоративная этика руководства по отношению к обществу [2, с. 117].

Начиная с 2000-х гг., при выходе на мировые рынки крупные российские компании столкнулись с необходимостью отражения в отчетности показателей собственной социальной ответственности перед обществом в целях обеспечения соответствия международным стандартам бизнеса [3, с. 121].

В отдельных социальных отчетах, представленных на обозрение общества, наблюдается формальный, шаблонный подход к соблюдению требований известных стандартов и руководств по составлению нефинансовой отчетности. Большинство компаний в России использует свободную форму социальной отчетности: красочные буклеты о благотворительных программах, о поддержке образования, здравоохранения, культуры и спорта, о своих достижениях в области охраны окружающей среды, прав человека, филантропии и об условиях труда. Свободная форма социальной отчетности очень удобная, но не отвечает требованиям достоверности и сопоставимости с подобными отчетами, составляемыми по Международным стандартам финансовой отчетности, поэтому не обеспечивает международного признания.

Из аналитических источников стало известно, что в европейских странах социальная отчетность представляется на добровольной основе. Обязательность представления такой отчетности предусмотрена в отдельных странах только для крупного бизнеса (банков и корпораций) [4, с. 55].

На мировом рынке интерес к российским компаниям возникает в случае соответствия представленной социальной отчетности положениям одного из общепризнанных стандартов социальной ответственности. На сегодняшний день в мире известны следующие стандарты социальной отчетности: «Ответственность 1000» (AA 1000, Account Ability 1000); «Директивы глобальной отчетности» (GRI – Global Reporting Initiative); ISO 14000 – международный стандарт мероприятий по охране и рациональному использованию окружающей среды; SA 8000 Всемирный стандарт по принципам этичной торговли, разработанный Social Accountability International's; Глобальный договор ООН; Социальная хартия российского бизнеса, предложенная на 14-м съезде Российского союза промышленников и предпринимателей в 2004 г.

Наибольший интерес компаний вызывают положения стандартов AA 1000 и GRI, так как в них используется комплексный подход и содержатся более высокие требования к сбору информации. Результаты исследований показывают, что при составлении социальной отчетности 82 % российских предприятий игнорируют стандарт AA 1000, 69 % не принимают во внимание требования стандарта GRI.

ОАО «Газпром» публикует социальную отчетность более 15 лет, которая представлена экологическим и социальным отчетам. В табл. 2 и 3 приведены показатели из годового отчета компании за несколько последних лет, выполнена выборка отдельных социальных и экологических показателей компании из разделов годового отчета «Экологический отчет» и «Социальная политика (ответственность)».

Инвестиции компании в природоохранную деятельность в течение 2010–2014 гг. имеют тенденцию к росту (на 12,2 %), однако по сравнению с 2013 г. – в 2014 г. произошло резкое сокращение величины инвестиций почти в три раза (табл. 2).

Таблица 2

Динамика эколого-экономических показателей ОАО «Газпром» за 2010–2014 гг.

Показатели	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Инвестиции в основной капитал на охрану окружающей среды, млн руб.	6171,9	6840,8	10388,4	20671,2	7526,2
Текущие затраты на охрану окружающей среды, млн руб., в том числе:	7645,6	8806,6	10938,8	11957,75	12113,02
– эксплуатационные затраты	6577,5	7411,4	6517,2	7161,4	7141,8
– затраты на оплату услуг природоохранного значения	–	–	2516,5	3274	3300,7
– затраты на капитальный ремонт основных производственных фондов по охране окружающей среды	1068,1	1395,24	1905,1	1522,4	1671,01
Плата за негативное воздействие на окружающую среду, млн руб.	426,9	391,9	400,4	584,6	452,4

За последние четыре года компания ОАО «Газпром» снизила объемы прибыли от продаж, что видно по динамике налога на прибыль, однако сохранила темпы роста социальных расходов (оплаты труда и сумм страховых взносов), увеличила показатели численности занятых работников (табл. 3).

Таблица 3

Динамика социально-экономических показателей ОАО «Газпром» за 2011–2014 гг.

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Численность работников, тыс. чел.	23,1	23,3	24,1	24,1
Налог на прибыль, млрд руб.	204,8	205	122,5	54,2
Расходы на оплату труда, млрд руб.	21,8	25,3	31,5	34,9
Страховые взносы во внебюджетные социальные фонды, млрд руб.	3,7	5	5,8	6,7

Однако показатели табл. 2 и 3 слабо характеризуют уровень социальной ответственности компании ОАО «Газпром» и не позволяют сопоставить его с величиной ответственности других представителей бизнеса. Не ясна величина, динамика и структура социальных и экологических издержек компании, не дана оценка их доли в выручке от продаж или в других показателях деятельности компании.

В структуру социально-экологических отчетов целесообразно включать качественные показатели, характеризующие уровень и динамику социальной ответственности. Например, за четыре года доля расходов на природоохранную деятельность (инвестиции, текущие затраты и платежи за негативное воздействие на окружающую среду) в выручке от продаж ОАО «Газпром» в 2014 г. выросла на 0,1 п. п. по сравнению с 2011 г. и составила 0,5 %, а удельный вес социальных расходов (налог на прибыль, расходы на оплату труда и страховые взносы) снизился на 1,7 п. п. и в 2014 г. составил 4,8 %. Для более точного понимания социальной ответственности компании необходимо тщательно произвести отбор информации и показателей, их группировку и отражение в социальной отчетности.

Таким образом, различия в формате, структуре и показателях социальной отчетности компаний осложняют процессы адекватной общественной оценки величины вклада бизнеса в социальное благополучие населения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бикеева М.В. Анализ практики реализации концепции корпоративной социальной ответственности в России / М.В. Бикеева // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Серия «Общественные науки. Экономика». – № 3 (19). – 2011. – С. 139–149.
2. Капкина А.В. Проблемы социальной ответственности бизнеса в современной России / А.В. Капкина // Проблемный анализ и государственно-управленческое проектирование. – 2012. – Вып. 4. – С. 109–117.
3. Салахова Э.К. Современные проблемы организации социально-экологического учета и составления отчетности / Э.К. Салахова // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2014. – № 2 (июнь). – С. 120–128.
4. Салахова Э.К. Эколого-экономический учет как новый вид хозяйственного учета / Э.К. Салахова // Приборы. – 2002. – № 12. – С. 54–58.

ПСИХОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Селезнева А.В.

*аспирант II года обучения факультета экономики и финансов,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье кратко рассматривается состояние нефинансовой отчетности российских и зарубежных организаций в течение последнего десятилетия. Обозначаются изменения, достижения и недостатки в области формирования и представления отчетности, а также перспективы развития с учетом психологических особенностей человека и требований современности.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность, социальная психология, отчетность о результативности.

Объективные изменения экономики и социума происходят в глобальном масштабе, и в стороне от них не останется ни одно государство. Принято считать, что бухгалтерский учет относится к числу гуманитарных экономических наук. В то же время объективная экономика психологична, поскольку в нее входят в качестве основного субъекта хозяйственной деятельности люди, обладающие психологическими особенностями, целевыми установками, мотивацией поведения, собственными интересами [3, с. 72]. Следовательно, представляется возможным рассмотреть, как психологичность человека влияет на возникновение и развитие нефинансовой отчетности.

История нефинансовой отчетности (социальной, экологической, в области устойчивого развития и т. п.) насчитывает уже более четверти века. В современной трактовке нефинансовая отчетность представляет собой отображение экономической, социальной и экологической результативности хозяйствующих субъектов в области устойчивого развития. Главными функциями нефинансовой отчетности является информирование заинтересованных сторон (стейкхолдеров) о достигнутых и поставленных целях, а также способствование повышению эффективности управления корпоративной социальной ответственностью.

По данным Международного регистра нефинансовых отчетов, опубликованного на сайте [Corporateregister.com](http://corporateregister.com), на конец 2015 года зарегистрировано 42 558 отчетов 9320 организаций, начиная с 1991 года [4]. Наблюдается тенденция стабильного прогрессивного роста количества компаний и отчетов. К сравнению, на конец 2011 года в Международном регистре было зафиксировано примерно 38 000 отчетов 8673 компаний. Отечественными аналогами этого регистра являются Национальный регистр и библиотека корпоративных нефинансовых отчетов, опубликованные на сайте Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП). На 7 апреля 2016 года в Национальном регистре представлены 635 отчетов 160 компаний, выпущенных

с 2000 года. К сравнению, по состоянию на 31 мая 2012 года, по данным РСПП, в Национальном регистре нефинансовых отчетов были зарегистрированы 333 отчета 111 компаний: тенденция к росту наблюдается, но не к такому стремительному, как в мире [2, 6].

Следует отметить, что с момента создания регистров учета нефинансовой отчетности (отечественного и зарубежного) многие крупные хозяйствующие субъекты, так называемые первопроходцы и локомотивы нефинансовой отчетности, прекратили свое существование, а значит, и публикацию нефинансовой отчетности (например, РАО ЕЭС, ОАО «ТНК-ВР холдинг», ОАО Авиакомпания «Трансаэро», AS Estonian Air и многие другие). Однако обзор нефинансовой отчетности РСПП представляет достаточно жизнеутверждающую картину: процент крупнейших компаний РФ, публикующих в настоящее время нефинансовые отчеты, сопоставим с общемировыми тенденциями, хотя и несколько отстает от них (рисунок).



Количество компаний, выпускающих нефинансовую отчетность (%)

По мнению директора Консалтингового агентства Friendly World, кандидата психологических наук Е.Ю. Бобровой, главной причиной, замедляющей развитие нефинансовой отчетности в РФ, является непонимание сотрудниками потенциально подотчетного хозяйствующего субъекта, отвечающими за составление нефинансовой отчетности, важности их миссии, отсутствие уверенности в правоте дела и смысла. Обычным контраргументом необходимости формирования нефинансовой отчетности является факт наличия в годовых корпоративных отчетах информации о социально полезной деятельности компании, следовательно, нет необходимости повторяться. Основными аргументами актуальности формирования нефинансовой отчетности являются следующие:

- дополнительная возможность рассказать заинтересованным сторонам (стейкхолдерам) о компании, причем в наиболее системном и последовательном формате, наглядно и ярко, а главное, доказательно, с фактологической базой (например, представить мнения заинтересованных сторон – отзывы о социально значимых проектах компании, продемонстрировать эффективность таких проектов);

- возможность занять в рейтингах более высокие позиции, так как нефинансовая отчетность учитывается рейтинговыми организациями, следовательно, появляется дополнительная возможность усилить рыночные позиции (повысить стоимость компании за счет нематериальных активов – формирования репутации компании как открытой, подотчетной, вступающей в диалог с заинтересованными сторонами, социальном ответственной);

- возможность в процессе формирования нефинансовой отчетности осмыслить собственную политику корпоративной социальной ответственности, осознать необходимость управления ею, иметь стратегию и планы.

С позиции заинтересованных пользователей, сформированная и опубликованная (преданная огласке) нефинансовая отчетность является еще одним подтверждением того, что отчитывающийся субъект достоин доверия. Китайцам с давних пор был известен важный психологический принцип: «Публичные заявления обязывают, причем надолго». Как только человек занимает позицию, очевидную для других, у него возникает стремление придерживаться этой позиции, чтобы выглядеть последовательным человеком [7, с. 61]. Непоследовательного человека могут посчитать непостоянным, ненадежным, легкомысленным; последовательный же человек обычно слывет разумным, уверенным, достойным доверия, здравомыслящим. Еще одна из причин, по которой письменные заявления, требующие значительно больших вложений сил и времени, чрезвычайно мощно влияют на личность, заключается в том, что их легко предать огласке. Следовательно, чем более открытой (публикация нефинансовой отчетности) является позиция, которую мы занимаем, тем неохотнее мы будем ее менять. Следовательно, публикация нефинансовой отчетности, с одной стороны, мотивирует составителей соответствовать уровню и стратегии, заявленным в отчете, с другой стороны, для заинтересованных пользователей является гарантией надежности.

Оборотной стороной является неготовность хозяйствующих субъектов совершать публичные заявления, а следовательно, отвечать по ним. Нефинансовая отчетность призвана способствовать устойчивому развитию общества – такова цель высокого уровня, озвученная международными институтами почти полвека назад. Многие поставленные тогда задачи казались неосуществимыми и надуманными, однако история неумолимо доказывает их актуальность. Принятие или непринятие этих целей и задач на уровне государства, частного бизнеса и общества является ключевым фактором, влияющим на нефинансовую отчетность. Ответом на часто задаваемый вопрос «А кому это нужно?» – будет умение государства изменяться, бизнеса – осваивать искусство конструктивной адаптации, социума – следовать инстинкту самосохранения [1].

Интересная мысль была озвучена М.Л. Пятовым на постоянно действующем теоретическом семинаре по проблемам корпоративных финансов и учета (совместный проект СПбГУ и СПбГЭУ) во время дискуссии на тему «Бухгалтерский учет в дарвиновской экономике», что развитие нефинансовой отчетности происходит еще и по принципу «У всех есть, значит, и мне обязательно надо, чем я хуже других» [5]. Данная психологическая особенность подкрепляется теорией поведения индивидуальных потребителей. Так, согласно теории, спрос делится на функциональный и нефункцио-

нальный, который возникает у потребителя под влиянием каких-либо факторов, обусловленных внешним воздействием. Одним из таких факторов является так называемый «эффект вагона» – присоединение к большинству: человек стремится не отставать от моды, быть, так сказать, наравне со всеми. В такой ситуации спрос увеличивается на товары, которые покупаются большинством людей, окружающих потребителя. Этим объясняется непрерывное увеличение, по данным РСПП, на протяжении последнего пятилетия количества хозяйствующих субъектов, которые представили свою нефинансовую отчетность впервые.

По мнению М.Л. Пятова, для целей управления предприятием «важной задачей становится решение чисто психологических проблем создания полезности учетных данных как самими бухгалтерами, так и управленцами предприятия, а также и решение профессиональных «языковых» барьеров взаимодействия бухгалтерской службы с менеджментом компании» [3, с. 73]. Следовательно, бухгалтерский учет как практическую деятельность необходимо рассматривать с позиции конкретного менеджмента и психологии участников деятельности организации.

За прошедшие годы российские организации прошли путь от буклетов про благотворительность до документов, сопоставимых по структуре и содержанию с международной практикой. Положительными моментами в области формирования и представления нефинансовой отчетности можно считать единое представление о структуре и содержании разделов отчета, при условии что компания претендует на полноту раскрытия информации. Также несомненно положительным результатом можно назвать более ответственный подход к раскрытию показателей: если самые первые отчитывающиеся компании подходили к показателям довольно творчески, то сегодня победители конкурсов на лучший нефинансовый отчет представляют показатели в динамике минимум за три года, сопровождая их методикой расчета; представляют пояснения по изменению динамики, приводят сравнения с лучшими практиками и т. д. Положительное влияние на формирование нефинансовой отчетности оказывают также аудиторские и другие проверяющие организации, помогая отладить процессы сбора и анализа отчетных данных.

Отрицательной тенденцией, на наш взгляд, является усложнение публикуемой нефинансовой отчетности, так как это противоречит первоначальным целям – рассказать доступно и подробно о социальной, экологической и экономической деятельности хозяйствующего субъекта всем заинтересованным пользователям. Закономерным последствием этого будет сокращение аудитории, проявляющей интерес к таким документам, до того количества пользователей, которые обладают определенным уровнем профессиональных знаний или хорошей информированностью по большому спектру вопросов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аленичева Л.В.* Агентство социальной информации: Что происходит с нефинансовой отчетностью российских компаний? 14.03.2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.asi.org.ru/nefinansovaya-otchetnost-zhizn-prodolzhaetsya/> (дата обращения: 19.04.2016). – Загл. с экрана.
2. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов 2012–2014 годов выпуска: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/2/e/2e0b4145a474a657e1c0c31c9e3557ab.pdf> (дата обращения: 17.04.2016). – Загл. с экрана.
3. Бухгалтерский учет и психология: монография / Н.А. Каморджанова [и др.]; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. – СПб.: СПбГИЭУ, 2010. – 226 с.
4. Международный регистр нефинансовых отчетов Corporate Register [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.corporateregister.com/> (дата обращения: 16.04.2016). – Загл. с экрана.
5. Постоянно действующий теоретический семинар по проблемам корпоративных финансов и учета (совместный проект СПбГУ и СПбГЭУ), тема «Бухгалтерский учет в дарвиновской экономике». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://youtu.be/E-A4-WLkLo> (дата обращения: 13.04.2016). – Загл. с экрана.
6. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://рспп.рф/simplepage/157> (дата обращения: 16.04.2016). – Загл. с экрана.
7. *Чалдини Р.* Психология влияния / Р. Чалдини // Теория и практика. – 5-е изд. – СПб.: Питер, 2013. – 304 с.

**СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ
В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ****Столбовая Е.Л.**

*магистрант I курса кафедры бухгалтерского учета,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель И.В. Алексеева, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

В статье обоснована необходимость дальнейших преобразований в системе бухгалтерского (финансового) учета и отчетности. Выявлены и изучены наиболее значимые тенденции совершенствования бухгалтерской (финансовой) отчетности на современном этапе экономического развития. При этом значительное внимание уделяется вопросам постепенного преобразования РСБУ в соответствии с требованиями МСФО.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая) отчетность, коммерческая организация, тенденции развития бухгалтерской отчетности, МСФО.

Развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет собой постоянно прогрессирующий, непрерывный процесс, начавшийся в конце XV века в результате появления первых технологий систематизации и обработки учетных данных и предоставления учетной информации в виде, пригодном для принятия управленческих решений. В течение длительного исторического периода происходило формирование и постоянное совершенствование системы бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с развитием технико-технологического и организационного обеспечения учетных процедур, с изменением экономико-политических условий функционирования организаций, а также в результате изменения потребностей пользователей относительно состава и качества учетной информации.

В результате произошедших преобразований возникла современная бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая является заключительным этапом для обобщения информации об эффективности функционирования любой коммерческой организации и позволяет оценить дальнейшие перспективы ее развития. Она представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам [5].

Однако сложившаяся на сегодняшний день система бухгалтерского (финансового) учета и отчетности имеет ряд недостатков:

- невозможность отражения реального состояния организации и результатов ее деятельности учетными методами;
- недостаточность отчетных данных для достоверного прогноза дальнейшего развития исследуемой коммерческой организации;
- снижение доверия пользователей отчетности (в результате неоднозначности и частой смены правил формирования отчетных данных) [6, с. 3];
- искажение сведений, содержащихся в бухгалтерской отчетности (например, о финансовых результатах, стоимости чистых активов), в результате преднамеренного вуалирования и фальсификации данных либо вследствие непреднамеренных ошибок при отражении данных бухгалтерского учета, что влечет за собой риски для инвесторов, кредиторов, заемщиков и других пользователей отчетности [4];
- сложность преобразования РСБУ в соответствии с требованиями МСФО вследствие отсутствия в широком доступе методик формирования отчетности и дефицита специалистов по МСФО, отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО и т. д.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что существующая на сегодняшний день система бухгалтерского (финансового) учета и отчетности не обеспечивает необходимого качества и надежности формируемой в ней информации, что требует ее дальнейшего преобразования. Необходимость осуществления комплексных мер по совершенствованию действующей системы бухгалтерского учета и отчетности вызвана изменением экономической среды деятельности хозяйствующих субъектов, расширением взаимоотношений с субъектами мирового рынка, появлением новых объектов предпринимательской деятельности, изменениями правовой базы [1, с. 2].

Чтобы создать условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности, направленные на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и обеспечения гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям, была разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [2].

В концепции были определены следующие направления дальнейшего развития бухгалтерского (финансового) учета и отчетности:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей отчетности [2].

Однако следует отметить, что предложенный перечень тенденций нельзя считать окончательным, так как развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности является постоянным явлением, которое характеризуется появлением новых тенденций.

Значимость изучения современных направлений и перспектив дальнейшего развития бухгалтерской (финансовой) отчетности как на национальном, так и на мировом уровне подтверждает большое количество научных работ и различных исследований, проводимых современными учеными и экономистами. В целях изучения существующих подходов к определению дальнейшего развития отчетности в коммерческих организациях и выявлению наиболее значимых на сегодняшний момент тенденций в статье представлен сравнительный анализ работ различных авторов в этой области (таблица).

**Анализ тенденций развития бухгалтерской (финансовой) отчетности,
предложенных разными авторами**

Автор	Тенденции развития отчетности	Содержание тенденций
Легенчук С.Ф. [3, с. 61–62]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Предоставление в отчетности информации прогнозного характера 2. Предоставление нефинансовой информации об основных факторах, генерирующих стоимость для организации 3. Предоставление финансовой информации об объектах постиндустриальной экономики 4. Предоставление финансовой и нефинансовой информации об экологической и социальной деятельности организации 	Тенденции свидетельствуют о существовании направлений в деятельности организаций, информация о которых полностью или частично отсутствует в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом следует учитывать тенденции развития и управленческой отчетности, которая является важной составной частью отчетности коммерческих организаций

Окончание таблицы

	5. Ориентация бухгалтерской отчетности не на конкретную группу пользователей, а на создание общепользовательской ориентации отчетности	
Соловьева А.В., Сорокина К.В. [7, с. 232]	Отражение в бухгалтерской отчетности социальной ответственности корпораций (формирование интегрированной отчетности)	Возникновение тенденции связано с ростом внимания общества к ответственности перед ним транснациональных корпораций, которые должны беспокоиться не только о получении прибыли, но и о социальных и экологических аспектах своей деятельности. Появление тенденции было официально закреплено в 2010 году Международным бухгалтерским сообществом на VIII Всемирном конгрессе бухгалтеров и аудиторов (Малайзия, Куала-Лумпур). В результате была провозглашена необходимость перехода от составления финансовой отчетности к интегрированной отчетности, которая кроме учетной информации финансового характера должна включать информацию об эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, а также расходы на социально ответственную и экологическую деятельность организации
Трофимова Л.Б. [8, с. 41]	Конвергенция бухгалтерской (финансовой) отчетности, т. е. процесс сближения во мнениях относительно конечного варианта ее построения.	Бухгалтерская (финансовая) отчетность на сегодняшний день прошла путь от этапа стандартизации и унификации к этапу мировой конвергенции. Таким образом, автор прогнозирует построение единой мировой системы учетных стандартов, которая будет регулировать процесс составления отчетности

Проведенный анализ существующих тенденций развития бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывает возможности дальнейшего реформирования международных и национальных учетных систем, а также позволяет установить, что в условиях современных экономических изменений, характеризующихся переходом общества

в постиндустриальную стадию развития, к бухгалтерской (финансовой) отчетности предъявляются новые требования, которые непременно должны быть выполнены. В ином случае отчетность может потерять место ключевого инструмента информации о финансовом положении и результатах деятельности организации.

Так, например, одной из важнейших на сегодняшний день сдерживающих причин поступления в Россию иностранных инвестиций является отсутствие достоверной информации об истинном финансовом положении и результатах деятельности коммерческих организаций, выход на фондовые биржи для которых возможен лишь при применении ими МСФО. При этом процесс адаптации РСБУ к этим стандартам, от которого зависит развитие российского фондового рынка и его интернационализация, происходит крайне медленно. При этом российские и зарубежные специалисты подвергают критике содержание и ход реализации программы реформирования РСБУ и отсутствие четкой государственной стратегии, что влечет за собой серьезные издержки для организаций и банков.

На основании вышеизложенного в качестве основных тенденций развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации следует выделить: 1) создание законодательной базы для применения МСФО; 2) ориентирование организаций на постепенный переход к формированию интегрированной отчетности; 3) организацию в каждом экономическом субъекте системы внутреннего контроля; 4) реформирование системы подготовки и переподготовки бухгалтеров и аудиторов.

В заключение хотелось бы отметить, что в ходе проведенного исследования были определены наиболее существенные тенденции развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в коммерческих организациях как на национальном, так и на международном уровнях. Многие из выявленных тенденций в значительной степени требуют совершенствования существующего законодательства в области бухгалтерского учета и отчетности, в результате это позволит повысить качество и актуальность раскрываемых в отчетности данных, а также, что особенно важно для российских организаций, выйти на новые рынки и повысить свою инвестиционную привлекательность.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Богатая И.Н.* Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // *Международный бухгалтерский учет.* – 2013. – № 25. – С. 2–17.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: утв. Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // СПС «Консультант-Плюс».
3. *Легенчук С.Ф.* Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // *Международный бухгалтерский учет.* – 2011. – № 8. – С. 53–63.

4. *Михеев М.В.* Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности: причины и следствия / М.В. Михеев // Аудитор. – 2015. – № 12 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н // СПС «Консультант Плюс».
6. *Рожнова О.В.* Актуальные проблемы финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15. – С. 2–8.
7. *Соловьева А.В.* Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности / А.В. Соловьева, К.В. Сорокина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 232–239.
8. *Трофимова Л.Б.* Методология формирования релевантной финансовой информации в условиях глобализации экономических процессов: монография / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко. – М.: Инфра-М, 2013. – 248 с.

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ В ОТЧЕТНОСТИ УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ КОМПАНИЙ

Фрибус Н.В.

*аспирант второго года обучения,
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор,
Новосибирский государственный технический университет

В статье представлены результаты исследования, посвященного экологическим обязательствам производственной организации. Основу исследования составляет анализ информации, характеризующей отечественную практику раскрытия информации об экологических обязательствах компаниями угольной отрасли. На основе существующих подходов к раскрытию информации в отчетности организаций обоснованы направления дальнейшего развития бухгалтерского учета экологических обязательств.

Ключевые слова: экологические обязательства, отчетность организации, бухгалтерский учет, угольная промышленность, окружающая среда.

Вторая половина XX века в экономической теории и практике ознаменовалась глобальным переосмыслением подходов к оценке эффективности деятельности компаний и их роли в процессах социально-экономического развития общества. Значимость социальной роли производственных компаний связана с экологической ответственностью, предусматривающей гарантированное со стороны предприятия сохранение качества окружающей среды.

В настоящее время экологическая ситуация в Российской Федерации характеризуется высоким уровнем антропогенного воздействия промышленного производства на

природную среду и значительными экологическими последствиями прошлой экономической деятельности.

Так, например, предприятия, добывающие полезные ископаемые (в частности, предприятия угольной промышленности), оказывают наибольшее негативное влияние на окружающую среду с высокой вероятностью возникновения аварийных ситуаций. Основными экологическими проблемами угледобывающих компаний являются, во-первых, загрязнение водных объектов в результате сброса загрязненных сточных вод; во-вторых, загрязнение атмосферного воздуха выбросами вредных веществ; в-третьих, изъятие из землепользования и нарушение земель; в-четвертых, образование и накопление отходов производства во внешних породных отвалах.

Анализ статистических данных по охране окружающей среды в угольной промышленности РФ свидетельствует о том, что экологическая ситуация в отрасли в 2014 году по сравнению с предыдущим годом существенно не изменилась и остается сложной [2].

Состояние охраны окружающей среды в угольной отрасли в значительной степени определяется экологическими издержками производства, большая часть которых представлена платой за негативное воздействие на окружающую среду и текущими затратами на эксплуатацию природоохранных объектов, а также на выполнение природоохранных работ. При этом затраты на капитальный ремонт природоохранных объектов и оборудования, а также инвестиции в природоохранную деятельность находятся на низком уровне. Тем самым масштабы применения и эффективность природоохранных мероприятий на действующих предприятиях не компенсируют растущее негативное воздействие на окружающую среду и не обеспечивают на большинстве предприятий снижения техногенного воздействия до действующих нормативных требований по охране окружающей среды.

Масштабные мероприятия по реформированию угольной промышленности позволили в той или иной степени решить многие динамично возрастающие экономические и социальные проблемы в отрасли и на территориях ее промышленной дислокации. В то же время техногенная нагрузка предприятий угольной промышленности на окружающую среду в настоящее время продолжает оставаться весьма существенной и будет увеличиваться в связи с ростом объемов добычи и обогащения угля, предусмотренных долгосрочной программой развития отрасли.

Эти обстоятельства, безусловно, определяют значимость информационной открытости сведений о воздействии деятельности организации на окружающую среду, обеспечивающей удовлетворение информационных потребностей заинтересованных сторон. При этом степень воздействия производственных организаций на окружающую среду должна определять характер раскрытия в отчетности информации об экологических обязательствах, характеризующих их социальную ответственность.

Однако в современной практике бухгалтерского учета и отчетности существует проблема отсутствия качественной информации, характеризующей воздействие компании на окружающую среду. Недостаточное внимание к экологическим обязательствам

существенно увеличивает риск ошибочной оценки финансового состояния предприятий, а также отражается на объективности и эффективности принятия управленческих решений.

Целью исследования является анализ отечественной практики раскрытия информации об экологических обязательствах в отчетности угледобывающих компаний. Для достижения цели автором исследовано современное состояние угольной промышленности, определены основные экологические проблемы отрасли, показана теоретическая и методическая недостаточность разработок, обеспечивающих основу для признания в учете экологических обязательств.

Анализ существующей практики раскрытия информации об экологических обязательствах в публичной отчетности ведущих угледобывающих организаций за 2013–2015 годы, оказывающих наибольшее негативное воздействие на окружающую среду, свидетельствует об отсутствии детализированной информации в финансовой отчетности. В качестве примера рассмотрена публичная отчетность крупнейших угольных компаний РФ, осуществляющих добычу и обогащение угля: АО «СУЭК», ПАО «УК «Южный Кузбасс»», АО ХК «СДС-Уголь», ОАО «Распадская» [3].

По результатам анализа раскрытия информации об экологических обязательствах компаниями угольной отрасли за 2013–2015 годы выявлено, что экологические обязательства (безусловные) включаются в общую сумму обязательств предприятия и не детализируются; оценочные и условные обязательства, возникающие в ходе экологической деятельности, раскрываются только в случае их существенности. В годовых отчетах для акционеров информация раскрывается наиболее полно и содержит финансовые и нефинансовые показатели экологической деятельности, а также основные направления экологической политики компании. Наиболее полно представлена информация об оценочных и условных экологических обязательствах в бухгалтерской отчетности и годовом отчете для акционеров ОАО «Распадская». В пояснительной записке АО «СУЭК» и ОАО «Распадская» раскрыта информация об экологических рисках, о приоритетных направлениях природоохранной деятельности, об основных показателях экологической деятельности. В отчетности и сопутствующих ей пояснениях ПАО «УК «Южный Кузбасс», АО ХК «СДС-Уголь» информация об экологических обязательствах раскрыта в меньшей степени либо не раскрыта вообще.

В то же время крупные компании добровольно подготавливают и публикуют социальные отчеты, раскрывая информацию о результатах корпоративной социальной политики. То есть государственная политика в России, закрепляя законами необходимый для безопасности общества и окружающей среды уровень обязательств бизнеса, оставляет компаниям свободу выбора моделей и технологий добровольного осуществления своей социальной миссии, не ставя жестких формальных рамок [4].

Из этого следует, что производственные компании раскрывают информацию об экологических обязательствах и экологической деятельности, самостоятельно оценивая степень ее раскрытия.

Так, уровень раскрытия информации в отчетности ПАО «УК «Южный Кузбасс», АО ХК «СДС-Уголь» в целом соответствует требованиям законодательства и потребностям собственников, хотя частные параметры отчетности этих предприятий существенно различаются. Отчетность АО «СУЭК» и ОАО «Распадская» соответствует требованиям законодательства и потребностям большинства заинтересованных сторон.

Очевидно, что отраслевые факторы предопределяют специфику деятельности и состав обязательных для раскрытия показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности и годовом отчете акционерам. Что касается необязательных для раскрытия показателей в сфере социальной ответственности, то их состав в разных видах отчетности, а также применение стандартов формирования отчетности определяются предприятием и поддаются корректировкам в рамках реализации стратегических программ развития [2].

В этой связи становится очевидным тот факт, что в условиях неопределенности параметров социальной ответственности производственных предприятий необходимо дальнейшее развитие подходов к раскрытию информации об экологических обязательствах, а также разработка новых подходов к анализу раскрытия информации об экологических обязательствах, которые бы комплексно учитывали виды отчетности и характеристику представляемой информации.

Вопросы формирования и анализа отчетности достаточно тесно связаны с развитием теории и методологии бухгалтерского учета во взаимосвязи с институциональными преобразованиями национальной экономики. Следовательно, постановка задачи обеспечения информационной открытости не могла не оказать влияния на развитие теории и методологии формирования и анализа отчетности, содержащей информацию об экологической деятельности.

Многие теоретические, организационные и методические положения раскрытия информации об экологической деятельности остаются недостаточно разработанными и, как следствие, актуальными, что обусловлено следующими аспектами: во-первых, особенностями формирующейся отечественной модели устойчивого развития, не имеющей на сегодняшний день достаточного опыта и развитой нормативно-правовой базы; во-вторых, спецификой технико-технологической основы производства и выпускаемой продукции, а также характером, интенсивностью и масштабами воздействия предприятий на окружающую среду, определяющих их экологическую характеристику.

Итак, базовым понятием социальной ответственности любого предприятия является понятие «обязательство». Отсутствие определения обязательства и критериев его признания в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету и отчетности приводит к неоднозначной трактовке этого понятия. Вследствие этого, в экономической литературе большинство авторов, придерживаются формулировки, приведенной в гражданском законодательстве, что не тождественно для бухгалтерского учета.

В ситуации российской экономики, российского предпринимательства и бизнеса отправной точкой для возникновения экологических обязательств являются законодательные и правовые нормы, игнорирующие тот факт, что реальная величина обязательств все время меняется. В российской практике, согласно гражданскому праву, основанием для возникновения экологических обязательств (как и любых других обязательств) является закон, договор и деликт. По нашему мнению, природой возникновения экологических обязательств в большей степени является закон и деликт. А в силу уже исполнения закона или деликта заключаются договоры, и экологические обязательства становятся обязательствами экономическими [1].

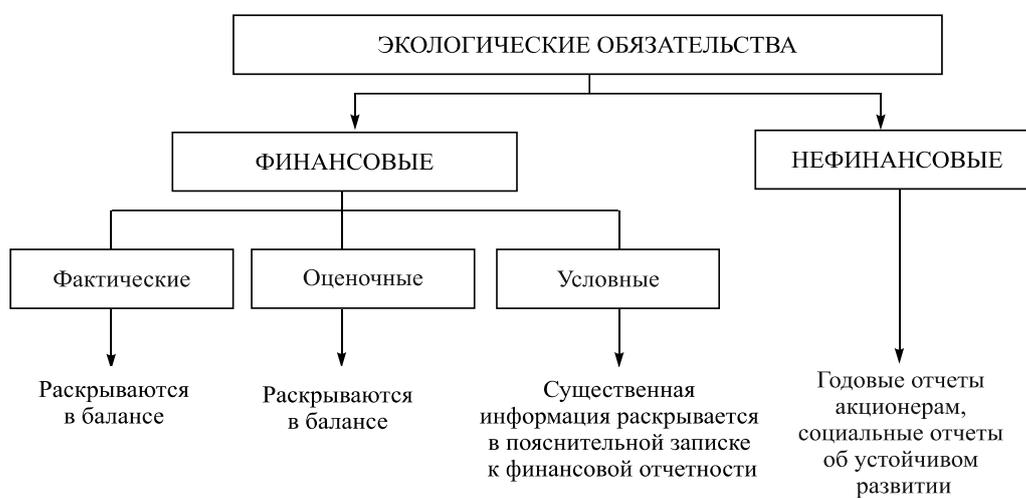
Анализ действующей практики предприятий угольной промышленности показал, что в процессе осуществления хозяйственной деятельности у компаний возникают обязательства, связанные с превышением экологических норм, нанесенным экологическим ущербом, вызывающие уменьшение экономической выгоды от основной деятельности. В настоящее время не существует однозначной точки зрения на отражение экологических обязательств в системе учета и отчетности. Обусловлено это, прежде всего, сложностью идентификации и разграничения обязательств (экономических и экологических) и формирования бухгалтерских оценок, что является необходимым для оценки влияния экологической составляющей на стоимость компании. Это, во-первых, оценка экологического обязательства, особенно на длительную перспективу, для которой характерна большая неопределенность, и, во-вторых, сложность в определении и несопоставимости во времени оценки негативного воздействия предприятия на окружающую среду в ходе осуществления основной деятельности и технологических решений по их ликвидации. Вследствие этого дальнейшими направлениями развития исследования, по мнению автора, являются адаптация методов учета экономических обязательств к специфике экологической деятельности и разработка методов признания и оценки оценочных и условных обязательств.

Все перечисленное непосредственно отражается на объеме и качестве экологической информации, предоставляемой предприятиями. Так, основными источниками информации об экологических обязательствах компании являются бухгалтерская (финансовая) отчетность по РСБУ, отчетность по МСФО и годовые отчеты акционерам. На рисунке обобщенно продемонстрирована структура информации об экологических обязательствах, уместная для представления в публичной отчетности производственной компании.

Существенная информация об экологических обязательствах раскрывается также в налоговой и статистической отчетности, которая не подлежат обязательному аудиту и опубликованию и, следовательно, не доступна для широкого круга заинтересованных пользователей.

В настоящее время крупные компании активно участвуют в формировании отчетности нового типа – стандартизованных отчетов по набору индикаторов, определенных общепризнанными стандартами (GRI, AA 1000 и др.) и ориентированных на

обеспечение пользователей информацией о социальной ответственности. Это позволяет сделать вывод о том, что современное состояние окружающей среды требует объективной информации, органично интегрированной в систему финансовых и нефинансовых показателей современной отчетности. При сопоставлении нефинансовых показателей с финансовыми возможно получение полной картины всесторонне раскрытых результатов деятельности организации, состояния и ее развития в сравнении с изменением показателей внешней среды. При этом показатели финансовой отчетности будут схожими для организаций, различающихся по масштабам и видам экономической деятельности, а также по формам собственности, а состав экологических показателей будет индивидуальным [2].



Раскрытие информации об экологических обязательствах в публичной отчетности [1]

Обобщая сказанное, можно отметить, что основой для раскрытия информации об экологических обязательствах в отчетности выступает система бухгалтерского (финансового и управленческого) учета, что обосновывает необходимость «встраивания» экологических аспектов в традиционную систему бухгалтерского учета. Для того чтобы раскрывать информацию об экологических обязательствах, необходимо формирование и согласование единого подхода к пониманию экологических обязательств, к установлению критериев их признания, а также обоснованию объема и характера информации об изменении экологических обязательств, раскрываемой в отчетности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аманжолова Б.А.* Правовые и экономические аспекты формирования и признания в бухгалтерском учете экологических обязательств организации / Б.А. Аманжолова, Н.В. Фрибус // Сб. научных трудов междунар. научн.-практ. конференции. – Прага, 2015. – С. 9–13.
2. *Аманжолова Б.А.* Раскрытие информации об экологической деятельности как фактор устойчивого развития производственных предприятий / Б.А. Аманжолова, Н.В. Фрибус, Е.В. Хоменко // Сб. 13 междунар. науч.-техн. конференции АПЭП-2016. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2016.
3. *Полякова А.Г.* Правовой анализ институционального механизма корпоративной социальной ответственности российских промышленных корпораций / А.Г. Полякова // *Baikal Research Journal*. – 2016. – № 7.
4. Центр раскрытия корпоративной информации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.e-disclosure.ru> (дата обращения: 30.04.2016). – Загл. с экрана.

**ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
В СООТВЕТСТВИИ С МСФО****Цечоев Б.И.**

*магистрант I курса Института магистратуры,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Е.Н. Макаренко, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Денежные средства являются одним из наиболее важных финансовых активов предприятия. Денежное обращение отображает отношения между участниками процесса производства, распределения, потребления, а потому имеет свои специфические рычаги влияния на ход и результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия. В статье рассмотрен порядок составления отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: денежные потоки, денежные средства, МСФО, бухгалтерский учет.

Одной из важных задач бухгалтерского учета является составление бухгалтерской отчетности, поскольку отчетность служит основанием для принятия тех или иных управленческих решений. Отчет о движении денежных средств дополняет эту информацию, а также делает картину финансового состояния организации более целостной. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/11 «Отчет о движении денежных средств» устанавливает данную форму отчетности обязательной для всех предприятий за исклю-

чением малого бизнеса. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) составление отчета о движении денежных средств также носит обязательный характер.

Отчет о движении денежных средств представляет собой отчет компании об источниках денежных средств и их использовании в данном временном периоде. Отчет показывает общую картину производственных результатов, краткосрочной ликвидности, долгосрочной кредитоспособности и позволяет с большей легкостью провести финансовый анализ компании. Данный отчет необходим не только руководителям предприятий, но и иным пользователям (например, инвесторам и кредиторам), которые смогут сделать выводы о ликвидности данного предприятия, основываясь на данных отчета.

На сегодняшний день все национальные и международные разработчики стандартов финансовой отчетности сошлись во мнении, что важно раскрывать информацию об источниках поступления и направлениях использования компаниями денежных средств. Отчет о движении денежных средств стал частью пакета финансовой отчетности.

При подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО составление отчета о движении денежных средств регламентируется МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств». Его главная задача – показать, как за отчетный период изменилось финансовое положение компании и что произошло с денежными средствами и их эквивалентами. При этом под денежными средствами понимаются деньги в кассе и на текущих счетах компании, а под эквивалентами денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, которые легко обратимы в заранее известную сумму денежных средств и подвергаются незначительному риску изменения стоимости. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/2011 «Отчет денежных средств» в этом вопросе согласуется с требованиями МСФО.

В процессе формирования отчета о движении денежных средств по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО существует ряд отличий. Основным и самым важным отличием выступает то, что в РСБУ существует четкая унифицированная форма, по которой предприятием составляется отчет о движении денежных средств, а в МСФО такой формы нет, поэтому предприятия самостоятельно ее разрабатывают, основываясь на рекомендациях МСФО 7.

Отчет о движении денежных средств в соответствии с МСФО должен представлять информацию с учетом классификации потоков денежных средств и их эквивалентов по видам деятельности:

- операционная – основная приносящая выручку деятельность и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой;
- инвестиционная – приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;
- финансовая – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств организации.

Следует отметить, что в МСФО применяется термин не «текущая деятельность», а «операционная деятельность». Данная классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, позволяющую пользователям оценить воздействие этой деятельности на финансовое положение предприятия и размер его денежных средств и эквивалентов денежных средств. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности. В российском стандарте более конкретно и подробно перечислены примеры денежных потоков от разных видов деятельности, в то время как в МСФО они обобщены.

В соответствии с правилами международного стандарта в части операционной деятельности отчет составляется одним из следующих методов:

1) прямой метод – позволяет раскрыть информацию об основных видах валовых денежных поступлений и платежей (обеспечивает информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств);

2) косвенный метод, при котором чистая прибыль (убыток) корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных денежных поступлений (платежей) по основной деятельности, а также статей доходов (расходов), связанных с поступлением (выбытием) денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности.

В качестве основного провозглашен прямой метод, однако в международной практике обычно используется косвенный метод представления информации о движении денежных средств.

Отчет, составленный по российским стандартам, предусматривает только один метод, аналогичный прямому. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/2011 не предусматривает возможности использования для составления отчета о движении денежных средств косвенного метода.

В отличие от требований ПБУ 23/2011, в перечень денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в МСФО 7 не включаются регламентации относительно платежей, выплат процентов и дивидендов.

Существует различие в определении эквивалентов денежных средств. В РСБУ понятие денежных эквивалентов отсутствует, в составе денежных средств учитываются все средства на счетах и в кассе, вне зависимости от того, может ли ими воспользоваться организация, что недопустимо в МСФО.

В пункте 7 МСФО 7 сказано, что эквивалентами денежных средств считаются:

- краткосрочные финансовые вложения (менее трех месяцев);
- вложения с высокой степенью ликвидности, которые можно легко обратить в заранее известную сумму денежных средств;
- вложения с низким уровнем риска изменения стоимости;
- банковские овердрафты, которые возмещаются по требованию и являются инструментом управления денежными средствами компании.

Перед составлением отчетности по МСФО организация должна принять решение о структуре эквивалентов денежных средств, отразить это в учетной политике и раскрыть данную информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Вахрушина М.А.* Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учебник / М.А. Вахрушина. – М.: Вузовский учебник: Омега-Л, 2014.
2. *Мамедова Г.К.* Отчет о движении денежных средств: контекст РСБУ и МСФО / Г.К. Мамедова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»: введ. в дейст. на терр. РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 07.05.2013).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011): утв. Приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н.

**КАПИТАЛИЗАЦИЯ, РЕКАПИТАЛИЗАЦИЯ
И ДЕКАПИТАЛИЗАЦИЯ ПОИСКОВЫХ ЗАТРАТ****Чернега А.В.**

*магистрант I курса экономического факультета,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»*

Научный руководитель Т.А. Тарабарина, канд. экон. наук, доцент,
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»

В данной статье рассмотрены процессы капитализации, рекапитализации и декапитализации затрат, связанных с поиском, оценкой и разведкой месторождений полезных ископаемых.

Ключевые слова: поисковые затраты, капитализация, рекапитализация, декапитализация, методы учета поисковых затрат.

Поиск, оценка и разведка месторождений полезных ископаемых является важным элементом деятельности добывающих компаний. Цель таких работ – обеспечение предприятия промышленными запасами полезных ископаемых, которые бы гарантировали ее непрерывную деятельность и получение доходов в будущем.

Рассмотрим процесс учета поисковых затрат на добывающих предприятиях с использованием терминов, данных Я.В. Соколовым, в соответствии с которыми в современном бухгалтерском учете отражение любых доходов и расходов предполагает три стадии [4, с. 4]:

- 1) капитализацию – первичную фиксацию сумм доходов и расходов и их отражение в бухгалтерском балансе;
- 2) рекапитализацию – формирование новых статей баланса за счет ранее капитализированных доходов и расходов;

3) декапитализацию – списание ранее капитализированных сумм доходов и расходов с баланса.

Учет затрат по поиску, оценке и разведке в Российской Федерации регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [2].

Затраты, связанные с поиском, оценкой и разведкой месторождений полезных ископаемых, в российском учете именуют поисковыми затратами. Часть таких поисковых затрат признается текущими расходами отчетного периода, другая же формирует поисковые активы организации, которые включаются в состав ее внеоборотных активов. При этом стоит отметить, что учет поисковых затрат в рамках обособленной группы вложений во внеоборотные активы осуществляется на условиях неопределенности получения экономических выгод в будущем, которые сохраняются вплоть до завершения поисковой стадии работ и определения возможности и целесообразности добычи полезного ископаемого.

В международной практике в настоящее время сложились два основных метода учета затрат, связанных с поиском, оценкой и разведкой месторождений минерального сырья:

- метод учета полных затрат;
- метод благополучных (успешных) усилий.

Первый метод предполагает капитализацию абсолютно всех затрат, которые возникают в процессе поиска, оценки и разведки месторождений полезных ископаемых независимо от того, принесли ли они положительный результат или нет. Применение данного метода обуславливается тем, что неосуществление поиска не приведет к нахождению месторождения, а для нахождения окупаемого участка необходимо исследовать все участки.

Второй метод предусматривает капитализацию затрат только в том случае, если их осуществление привело к ожидаемым результатам, т. е. к нахождению промышленно значимого месторождения, на котором обоснована коммерческая целесообразность добычи.

Применение метода учета полных затрат в современной российской учетной практике невозможно, это связано с ограничениями, установленными п. 25 ПБУ 24/2011. В соответствии с ним компании обязаны списывать стоимость поисковых активов, относящихся к бесперспективным участкам, добыча на которых признана нецелесообразной. Таким образом, в российском стандарте неявно утверждено применение метода благополучных усилий, а критерием капитализации затрат, связанных с поиском, оценкой и разведкой месторождений полезных ископаемых, в российском учете признается коммерческая целесообразность добычи [2].

Важным в ПБУ 24/2011 также является то, что оно четко определяет временные границы, в пределах которых происходит накопление поисковых затрат в качестве поисковых активов. Так, начало данного процесса связано с приобретением компани-

ей лицензии на пользование недрами, а прекращение – с моментом документального подтверждения целесообразности добычи минерального сырья или ее бесперспективности [2].

Все поисковые активы добывающих компаний подразделяются на материальные и нематериальные. При этом материальными поисковыми активами, как правило, признаются сооружения (система трубопроводов и т. п.), оборудование (буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т. п.) и транспортные средства. К нематериальным поисковым активам относят права на пользование недрами; информацию, полученную в результате топографических, геологических и геофизических исследований; результаты разведочного бурения и отбора образцов; оценку коммерческой целесообразности добычи и др. [3].

Стоит отметить интересный момент в отношении лицензий на пользование недрами. Лицензии на поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых могут по решению организации амортизироваться до подтверждения коммерческой целесообразности добычи и включаться в состав поисковых затрат. Лицензии, по которым наряду с правом на поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых также предоставляется право на добычу (совмещенные лицензии), не подлежат амортизации до момента, пока не будет документально подтверждено, что экономические выгоды организации от добычи минерального сырья превысят понесенные ею затраты.

Капитализация поисковых затрат происходит непосредственно в момент признания коммерческой целесообразности добычи. Данный процесс осуществляется путем перевода (переклассификации) поисковых активов в состав основных средств или нематериальных активов.

Обычно материальные поисковые активы переходят в состав основных средств, в то время как нематериальные поисковые активы – в состав нематериальных активов. Однако иногда возникают ситуации, когда стоимость нематериального поискового актива может формировать стоимость основных средств: например, когда затраты на геологоразведочные работы, составляющие нематериальный поисковый актив и относящиеся к конкретным скважинам, могут быть включены в фактическую стоимость этих скважин при их признании объектами основных средств [3].

При признании бесперспективности добычи полезного ископаемого организация обязана списывать ранее накопленные поисковые затраты на финансовые результаты текущего периода в качестве прочих расходов единовременно и в полной сумме.

Рекапитализация поисковых затрат, принятых к учету в качестве основных средств или нематериальных активов, осуществляется путем начисления амортизации и отнесения ее на себестоимость добываемых полезных ископаемых.

Конкретно для добывающих организаций наиболее актуален способ начисления амортизации по потонной ставке, который является разновидностью способа начисления амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Потонная ставка представляет собой величину амортизационных отчислений, приходящуюся на единицу погашаемых запасов полезного ископаемого и обеспечивающую полное воспроизводство используемого актива за время отработки запасов, которые он обслуживает. Потонная ставка определяется на начало каждого года делением остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на остаток балансовых запасов полезного ископаемого. Сумма ежемесячно начисляемой амортизации рассчитывается путем умножения потонной ставки на объем погашенных запасов [1, п. 4.12–4.15].

Отразим весь процесс капитализации, рекапитализации и декапитализации поисковых затрат на рисунке.



Процесс капитализации, декапитализации и рекапитализации поисковых затрат

Декapитализация поисковых затрат, принятых к учету в составе основных средств и нематериальных активов, осуществляется в момент реализации добытых полезных ископаемых или продуктов их переработки (обработки). В этом случае вместе со списанием себестоимости добытого минерального сырья будут списаны и соответствующие амортизационные отчисления, уже включенные в себестоимость.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обработке драгоценных металлов и алмазов: утверждена Приказом Роскомдрагмета от 28 февраля 1994 г. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс – справочная правовая система. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=325358> (дата обращения 15.04.2016). – Загл. с экрана.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н // 26 положений по бухгалтерскому учету. – Москва: Проспект, 2015. – С. 130–138.
3. *Попов А.Ю.* Особенности бухгалтерского учета поисковых активов / А.Ю. Попов // Известия УрГЭУ. Прикладная экономика. – 2013. – № 5. – С. 69–75.
4. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: учебник для магистров всех экономических специальностей / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева. – М.: Экономика, 2010. – 438 с.

РАЗДЕЛ 2

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ СУБЪЕКТАМИ

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В СФЕРЕ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Акименко Е.С.

*магистрант II курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель Н.В. Гориславская, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции определяют отраслевые и организационно-экономические факторы, тип и класс предприятий общественного питания. На основе анализа методики учета затрат и калькулирования себестоимости типовых групп предприятий общественного питания рекомендованы адекватные их специфике способы управления производственными затратами.

Ключевые слова: общественное питание, ресторан, кафе.

Предприятия общественного питания удовлетворяют потребности населения в нормальном сбалансированном питании вне дома, способствуют существенному сокращению затрат времени и труда на самостоятельное приготовление пищи обучающимися и работающими гражданами [5].

На организацию учета затрат на производство продукции, работ и услуг существенное влияние оказывают отраслевые и организационно-экономические особенности производства. Отраслевые особенности заведений общественного питания:

- одновременное осуществление производственной и торговой деятельности, необходимость раздельного учета расходов на производство и реализацию;

- широкий ассортимент выпускаемой продукции и оказываемых услуг;
- скоропортящийся характер сырья и готовой продукции;
- использование большого перечня импортных сырья и материалов;
- высокая доля использования ручного труда в производственном процессе, единственный и мелкосерийный тип производства, применение разнообразного технологического оборудования;
- сезонный характер производства и необходимость в постоянном обновлении ассортимента (динамичность спроса).

К организационно-экономическим особенностям предприятий общественного питания можно отнести тип, класс и специализацию предприятий, которые характеризуют разнообразие ассортимента продукции, сложность изготовления, особенности обслуживания, размер наценки на готовую продукцию [1].

Общая особенность предприятий общественного питания – использование документов, устанавливающих нормы расхода сырья на то или иное блюдо (сборники рецептов, технико-технологические карты). Это указывает на применимость нормативного метода учета затрат на абсолютно всех предприятиях общественного питания. Но, как известно, нормативный метод сочетается с другими методами управления себестоимостью продукции.

В зависимости от специфики работы того или иного типа предприятия общественного питания для него можно подобрать оптимальный метод учета затрат (табл. 1).

Таблица 1

Оптимальные методы учета затрат для различных типов предприятий общественного питания

Тип предприятия	Специфика деятельности	Особенности учета	Оптимальный метод учета затрат
Кафе, бары, рестораны, кофейни	<ul style="list-style-type: none"> • Заказ блюд покупателем согласно утвержденному предприятием меню • Отсутствие возможности точного планирования дневной выработки предприятия • Применение повременной формы оплаты труда • Одновременное приготовление различных блюд на одном технологическом оборудовании • Реализация блюд на территории предприятия (торговый зал) • Самообслуживание (полное или частичное), обслуживание официантами 	<p>На себестоимость готовой продукции можно прямо отнести только затраты на сырье, остальные издержки можно отнести только с использованием базы распределения затрат (коэффициент трудоемкости блюда, время изготовления). Конечную стоимость блюда определяют на уровне среднерыночной стоимости аналогичных блюд или с учетом нормы ожидаемой прибыли</p>	<p>Директ-костинг – определение частичной себестоимости, включающей переменные расходы; постоянные расходы относятся без распределения на финансовый результат организации [4, с. 59]</p>

Окончание табл. 1

Тип предприятия	Специфика деятельности	Особенности учета	Оптимальный метод учета затрат
Столовые и гастрономы (магазины кулинарии)	<ul style="list-style-type: none"> Предложение потребителям заранее изготовленного ассортимента блюд определенного количества Использование большого количества технологического оборудования Применение метода самообслуживания Наличие проблем с утилизацией нереализованной продукции 	<p>Предварительное изготовление блюд позволяет рассчитать себестоимость блюд заранее, включив в нее все произведенные расходы предприятия.</p> <p>Существует необходимость установить приемлемый уровень цен на услуги для учащихся, рабочих, нетрудоспособных и других социальных категорий населения [2]</p>	Таргет-костинг – цена и ожидаемая прибыль от производства нового продукта являются базой для расчета затрат на его изготовление [4, с. 59]
Предприятия, предоставляющие услугу кейтеринга	Изготовление всех блюд, сервировка стола и обслуживание по конкретным заказам потребителей	Все расходы можно прямо отнести на себестоимость готовых блюд в пределах одного заказа	Позаказный метод

В табл. 2 представлены синтетические счета, субсчета для организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости блюд для метода «директ-костинг» и позаказного метода [3].

Таблица 2

Синтетические счета для метода «директ-костинг» и позаказного метода

Наименование счета	Субсчета	Примечание
Синтетические счета для метода «директ-костинг»		
20 «Основное производство»	Для каждого наименования блюд	Себестоимость сырьевого набора
31 «Расходы на оплату труда»	1. Основное производство	Корреспондируют со счетом 25 «Общепроизводственные расходы»
	2. Вспомогательное производство	
	3. Торговый зал	Корреспондируют со счетом: 90.2 «Себестоимость продаж» – расходы на продажу блюд
	4. Администрация	Корреспондируют со счетом 26 «Общехозяйственные расходы»
32 «Страховые взносы»	1. Основное производство 2. Вспомогательное производство 3. Торговый зал 4. Администрация	Корреспондируют со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Окончание табл. 2

Наименование счета	Субсчета	Примечание
33 «Амортизация»	1. Амортизация технологического оборудования (по наименованию оборудования)	Корреспондируют со счетом 25 «Общепроизводственные расходы»
	2. Амортизация прочих основных средств (по наименованию объектов основных средств)	Корреспондируют со счетом 26 «Общехозяйственные расходы»
34 «Расходы на коммунальные услуги»	1. Электроэнергии 2. Вода и канализация 3. Топливо и теплоэнергия 4. Экологические расходы	Корреспондируют со счетом 26 «Общехозяйственные расходы»
35 «Расходы на кухонные принадлежности и инвентарь»	1. Посуда 2. Хозяйственный инвентарь 3. Предметы сервировки стола	Корреспондируют со счетом 25 «Общепроизводственные расходы»
	4. Потеря столовых приборов, предметов сервировки, бой посуды	Корреспондируют со счетом 90.2 «Себестоимость продаж»
36 «Расходы на рекламу»	1. Радио 2. ТВ 3. Интернет-страницы 4. Штендеры ... 9. Прочие	Корреспондируют со счетом 90.2 «Себестоимость продаж»
Синтетические счета для позаказного метода		
20 «Основное производство»	Открываются субсчета для различных наименований блюд	Отражаются все затраты по прямому признаку
22 «Расходы на оплату труда»	1. Работники основного производства 2. Кухонные работники 3. Обслуживающий персонал	Заработная плата в пределах данного заказа
25 «Общепроизводственные расходы»	1. Расходы на сервировку стола 2. Расходы на амортизацию оборудования 3. Расходы на топливо, энергию, воду, используемые для приготовления блюд в пределах заказа 4. Расходы по доставке (при удаленном местоположении относительно основного производственного помещения)	Включаются в себестоимость продукции (заказа)
26 «Общехозяйственные расходы»	Накладные затраты	В себестоимость блюд не включаются, корреспондируют со счетом 90.2 «Себестоимость продаж»

При системе «таргет-костинг» на предприятиях II группы (столовые и гастрономы) применяемые счета аналогичны счетам и субсчетам при системе «директ-костинг», кроме дополнительно введенного синтетического счета 37 «Расходы на упаковку», который корреспондирует в конце учетного периода со счетом 90.2 «Себестоимость продаж».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. ГОСТ 30389-2013 Услуги общественного питания. Предприятия общественного питания. Классификация и общие требования.
2. Гориславская Н.В. Проблемы определения и организации системы внутреннего контроля в организации / Н.В. Гориславская, Е.А. Тихонова // Проблемы регионального бизнеса: учет и налогообложение, профессиональные стандарты. Перспективы высшего профессионального образования: 2-я Международная практическая конференция, 22 мая 2014 г. – Астрахань, 2014. – С. 303–313.
3. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – <http://base.garant.ru/12121087/>. – Загл. с экрана.
4. Салахова Э.К. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной сферы: учеб. пособие / Э.К. Салахова. – Астрахань: Изд-во АГТУ, 2015. – 256 с.
5. Чурикова А.А. Особенности управления затратами предприятий общественного питания / А.А. Чурикова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2011. – № 10-2. – С. 20–24.

РАЗВИТИЕ МЕХАНИЗМА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ В ПЧЕЛОВОДСТВЕ ПРИ ОПЫЛЕНИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КУЛЬТУР

Афанасьева Е.Ю.

*аспирант четвертого года обучения кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте,
Белорусский государственный экономический университет*

Научный руководитель А.П. Михалкевич, канд экон. наук, профессор,
Белорусский государственный экономический университет

В статье исследован действующий подход к распределению затрат между пчеловодством и растениеводством при опылении сельскохозяйственных культур, выявлены причины необъективного формирования себестоимости работ по опылению. Предложен авторский подход к распределению затрат комплексного производства по прин-

ципу соотношения доходов пчеловодства и растениеводства, полученных от опыления и способствующих формированию нормального уровня рентабельности.

Ключевые слова: пчеловодство, опыление сельскохозяйственных культур, урожайность, нектарная продуктивность.

В странах с развитой экономикой работы по опылению энтомофильных культур составляют значимую часть затрат на производство продукции растениеводства. Так, в США они составляют около 14,5 млрд долл., в Канаде – 1,5 млрд долл., в Великобритании – 800 млн фунтов стерлингов [5]. По оценкам западных экспертов, из 87 основных продовольственных культур в полной зависимости от опылителей находится 13 видов, в значительной степени – 30 и в умеренной – 27 видов [5]. Благодаря деятельности пчел урожайность сельскохозяйственных культур повышается в среднем на 40 % [5], поэтому целенаправленное привлечение пчелосемей к опылению является важным агротехническим приемом растениеводства.

Выполнение пчелами работ по опылению энтомофильных культур вызывает необходимость в списании части затрат на содержание пчелосемей на себестоимость продукции растениеводства, однако на текущий момент отсутствуют четкие рекомендации по порядку определения фактической себестоимости работ по опылению, что затрудняет отражение хозяйственных операций по опылению культур на счетах бухгалтерского учета в пчеловодстве.

В действующей практике организаций пчеловодства медово-опылительной специализации часть затрат на производство относится на себестоимость продукции растениеводства пропорционально установленному проценту, размер которого зависит от вида опыляемой культуры, размеров площадей опыления и урожайности (20...40 % относится на плодово-ягодные культуры, а на семенники клевера и люцерны – 40...60 %) [2].

Однако данный подход к распределению затрат между пчеловодством и растениеводством не объективен по следующим причинам:

1) на затраты растениеводства относится доля производственных затрат, сформированных в целом на пасеке и включающих затраты на содержание пчел и затраты на обработку (переработку) продукции. Затраты на обработку (переработку) продукции пчеловодства не связаны с опылением культур, поэтому их нецелесообразно относить на себестоимость продукции растениеводства, поскольку такой подход приведет к неточному исчислению себестоимости как продукции пчеловодства, так и продукции растениеводства;

2) расчет процента распределения научно не обоснован и не регламентирован законодательством, поэтому у организаций пчеловодства возникают трудности с его определением и выбором оптимального варианта при опылении определенной сельскохозяйственной культуры;

3) размер процента распределения затрат на продукцию растениеводства определяется только показателями растениеводства (урожайностью, площадью опыления), тогда как нужно учитывать не только прирост урожайности опыленных растений, но и их способность обеспечить пчел необходимым количеством нектара и пыльцы. Так,

при опылении смородины или яблони наблюдается значительный прирост их урожайности, однако данные культуры слабо выделяют нектар, поэтому пчелы недополучают значительное количество меда.

Поэтому возникает необходимость в разработке четкой и научно обоснованной методики распределения затрат на содержание пчелиных семей при медово-опылительной специализации пчеловодства, позволяющей объективно распределить затраты между пчеловодством и растениеводством при опылении любой энтомофильной сельскохозяйственной культуры и способствующей формированию нормального уровня рентабельности производства продукции как пчеловодства, так и растениеводства.

При применении разработанной нами системы субсчетов и аналитических счетов к счету 20 «Основное производство» [1, с. 40] в практике пчеловодческих организаций затраты на содержание пчелосемей отделены от затрат на обработку (переработку) продукции пчеловодства. Соответственно, становится возможным распределять между пчеловодством и растениеводством только затраты на содержание пчелосемей.

В отличие от расчета процента распределения затрат между пчеловодством и растениеводством, учитывающего только возможный прирост урожайности после опыления и опыляемую площадь культур, нами предлагается определять процент отнесения затрат на содержание пчелосемей на себестоимость продукции растениеводства, базируясь на удельном весе доходов растениеводства, полученных от опыления сельскохозяйственных энтомофильных культур, в общем доходе, полученном от опыления. Такой подход позволит объективно распределить затраты на содержание пчелосемей между себестоимостью продукции растениеводства и пчеловодства в определенном соотношении, подтвержденном доходами от опыления.

Доходы пчеловодства от опыления культур складываются из объема реализованного меда, произведенного пчелами из собранного нектара сельскохозяйственных культур в стоимостном выражении, и определяются следующими факторами: нектарной продуктивностью опыляемой j -й культуры; площадью опыления j -й культуры; количеством пчел, привлеченных к опылению j -й культуры; количеством дней опыления j -й культуры; среднерыночной ценой реализации меда.

Доходы растениеводства определяются объемом дополнительно полученного от опыления урожая в стоимостном выражении, которые зависят от прироста урожайности опыленной j -й культуры; площади опыления j -й культуры; количества пчел, привлеченных к опылению j -й культуры; количества дней опыления j -й культуры; среднерыночной цены реализации продукции растениеводства.

Поскольку факторы площади опыления, количества пчел, привлеченных к опылению, и количества дней опыления одновременно влияют как на доходы пчеловодства, так и на доходы растениеводства, их можно не учитывать при расчете коэффициента. Соответственно, коэффициент распределения с учетом сокращения факторов рекомендовано определять по формуле

$$K_{\text{расп } j} = \frac{\Delta Y_j \times \Pi_{\text{раст } j}}{\text{НП}_j \times \Pi_{\text{мед}} \times \Delta Y_j \times \Pi_{\text{раст } j}},$$

где $K_{расп j}$ – процент включения затрат на содержание пчелиных семей в себестоимость продукции растениеводства, %; ΔU_j – прирост урожайности, полученный от опыления сельскохозяйственной культуры, ц/га; $НП_j$ – нектарная продуктивность опыленной сельскохозяйственной культуры, ц/га.; $Ц_{раст j}$ – средняя цена производителя на продукцию растениеводства, полученную от j -й культуры, руб.; $Ц_{мед}$ – средняя цена реализации меда в организации пчеловодства, руб.; j – вид опыляемой сельскохозяйственной культуры.

К культурным медоносам в Республике Беларусь относятся гречиха, клевер, редька масличная, рапс, фацелия, плодово-ягодные насаждения и др.

На примере ярких представителей энтомофильных сельскохозяйственных культур, по которым имеются официальные данные Национального статистического комитета о средних ценах производителей, рассчитаем коэффициент включения затрат на содержание пчелосемей в себестоимость продукции растениеводства на основе соотношения доходов от их опыления в растениеводстве и пчеловодстве (таблица).

Расчет коэффициента включения затрат на содержание пчелосемей в себестоимость продукции растениеводства

Вид сельскохозяйственной энтомофильной культуры	Средний прирост урожайности, ц / га	Средняя цена производителей в 2013 г., тыс. руб / ц	Средний доход от опыления 1 га для организаций растениеводства, тыс. руб	Нектарная продуктивность при сплошном произрастании, кг / га	Средняя цена реализации меда в 2013 г., руб / кг	Средний доход от опыления 1 га для организаций пчеловодства, тыс. руб	Процент включения затрат на содержание пчелосемей в себестоимость продукции растениеводства, %	
							Предлагаемый	Действующий
Рапс озимый	6,9	345,7	2385,33	55	75 702,13	4163,617	36	20...60 %
Рапс яровой	6,9	345,7	2385,33	90		6813,191	26	
Гречиха	4,7	318,8	1498,36	105		7948,723	16	
Яблоня	77,7	370,22	28766,09	23		1741,149	94	
Смородина черная	46,3	799,47	37015,46	12		908,4255	98	

Источник: собственная разработка на основе работ [2–4, 6, с. 67].

Научно обосновав расчет коэффициента распределения затрат между пчеловодством и растениеводством, нами разработан следующий алгоритм действий для межотраслевого распределения затрат на содержание пчелосемей:

1) определить затраты на содержание одной пчелиной семьи как частное от деления затрат на содержание всех пчелосемей на их количество;

2) рассчитать затраты на содержание пчелиных семей, участвующих в опылении, путем произведения затрат на содержание одной пчелиной семьи и их фактического количества, задействованных в опылении j -й культуры;

3) определить коэффициент включения затрат на содержание пчелосемей в себестоимость продукции растениеводства по формуле как удельный вес дохода организации растениеводства, полученного от опыления j -й культуры, в общем доходе организаций растениеводства и пчеловодства, полученного от опыления j -й культуры.

Предлагаемая методика распределения затрат между пчеловодством и растениеводством в отличие от действующей практики обеспечивает объективное включение затрат на содержание пчелосемей в себестоимость как продукции пчеловодства, так и продукции растениеводства, обоснованное величиной доходов от опыления, и позволяет рассчитать себестоимость работ по опылению любой сельскохозяйственной культуры.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Афанасьева Е.Ю.* Совершенствование методики аналитического учета производственных затрат в системе управления пчеловодческими хозяйствами / Е.Ю. Афанасьева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2015. – № 3. – С. 37–42.
2. *Корнеева Л.Н.* Учет затрат и исчисление себестоимости продукции пчеловодства / Л.Н. Корнеева // Главный бухгалтер. Сельское хозяйство. – 2007. – № 6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: glavbuh.by/file.phtml?index=1510 (дата обращения: 15.04.2015). – Загл. с экрана.
3. Официальный сайт Республиканского научно-производственного дочернего унитарного предприятия «Институт плодородства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.belsad.by/> (дата обращения: 20.04.2016). – Загл. с экрана.
4. Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.belstat.gov.by/> (дата обращения: 10.04.2016). – Загл. с экрана.
5. Проект Программы развития отрасли пчеловодства Республики Беларусь на 2012–2016 годы, разработанный в соответствии с обращением в НАН Беларуси Союза общественных объединений белорусских пчеловодов (письмо от 7 апреля 2009 г. № 54) и Распоряжения Председателя Президиума НАН Беларуси (от 24.09.2009 № 38). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://medosbor.by/normativnye-akty/72-programma-razvitiya-otrasli-pchelovodstva-respubliki-belarus-na-2012--2016-gody.html> (дата обращения: 18.09.2014). – Загл. с экрана.
6. Сельское хозяйство Республики Беларусь: статистический сб. – Минск, 2015. – 318 с.

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И КОНЦЕПЦИИ ЕГО ОРГАНИЗАЦИИ

Бирюкова О.В.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье отражены основные международные и отечественные требования к организации и проведению внутреннего контроля в компаниях и приведено их сравнение.

Ключевые слова: контроль, внутренний контроль, концепция COSO, концепция COBIT, концепция SAC, концепция SAS 55/78, система внутреннего контроля (СВК).

Актуальность внутреннего контроля в последнее время возрастает как в мире, так и в России. Причиной является то, что российские компании все больше участвуют в общемировых интеграционно-экономических процессах, и, следовательно, их деятельность должна соответствовать мировым требованиям и стандартам. В связи с этим необходимо рассмотреть как российский, так и международный опыт регламентации внутреннего контроля.

В данной статье рассмотрены основные международные и российские документы в области внутреннего контроля:

- Доклад Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (COSO) (подготовлен в 1992 году);
- Стандарт Ассоциации аудита и контроля информационных систем «Цели контроля при использовании информационных технологий» (COBIT) (разработан в 1996 году);
- Доклад Исследовательского фонда Института внутренних аудиторов «Контроль и аудит систем» (SAC) (подготовлен в 1991 году);
- Указание Американского Института дипломированных бухгалтеров о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55) (утверждено в 1986 году после внесения изменений в 1995 году – SAS 78);
- Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (2013 год).

Концепция COSO была создана в США в рамках работы национальной комиссии по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, известной по имени своего первого председателя Джеймса С. Тредуэя как Комиссия Тредуэя. Основные требования концепции сводятся к следующему [4, с. 30]:

- СВК в документированном формате должна быть понятна аудиторам;
- СВК должна эффективно функционировать;
- процедуры оценки эффективности СВК должны действовать в компании на регулярной основе.

Стандарт COBIT представляет собой системный подход, который служит инструментом для полного и эффективного выполнения контроля за безопасностью информационных систем. Разработка данного стандарта – это попытка на международном уровне установить стандарты безопасности и контроля в области информационных технологий [3, с. 12].

Доклад SAC рассматривает влияние различных аспектов информационных технологий на систему внутреннего контроля. Он оказывает поддержку внутренним аудиторам по вопросам организации контроля и проведения аудита информационных технологий и систем.

Документы SAS 55 и SAS 78 помогают внешним аудиторам оценить, как влияет внутренний контроль на планирование аудита финансовой отчетности и его проведение. Кроме того, они устанавливают взаимосвязь между средствами и риском внутреннего контроля [3, с. 13].

Российский документ, представленный Информацией Минфина РФ, содержит рекомендации по организации и осуществлению экономическими субъектами внутреннего контроля (за исключением сектора государственного управления).

В документах имеются некоторые несоответствия, но каждый из них акцентирует внимание на создании и оценке внутреннего контроля, фокусируясь на конкретной целевой группе.

В таблице представлено сравнение указанных концепций.

Рассмотрим некоторые различия в определении внутреннего контроля.

В концепции COSO внутренний контроль предстает как процесс, т. е. он является составной частью текущей деятельности организации.

Внутренний контроль, так же как процесс, представлен в концепции COBIT: внутренний контроль – это процесс, включающий процедуры, приемы, нормы и организационную структуру, которые направлены на поддержание бизнес-процессов и целей деятельности.

По концепции SAC внутренний контроль представляет собой систему, т. е. совокупность подсистем, функций, людей и взаимоотношений между ними.

Документы SAS 55/78 заимствуют определение внутреннего контроля из COSO, но на первое место ставят такую цель контроля, как надежность финансовой отчетности.

Российские рекомендации в области организации внутреннего контроля характеризуют его как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что поставленные цели будут достигнуты экономическим субъектом.

Документы отличаются также целевой группой, на которую они направлены. Как видно из таблицы, документ SAS 55/78 в основном рассчитан на внешних аудиторов, SAC – на внутренних. Концепция COSO направлена на высшее руководство (менеджеров и совет директоров), а COBIT имеет три целевые группы – это руководство, аудиторы информационных систем и пользователи. Основной целевой группой по российским рекомендациям являются органы управления, в том числе бухгалтерская служба и служба внутреннего контроля.

Сравнительная характеристика концепций внутреннего контроля

Критерий сравнения	Концепции				Информация Минфина РФ
	SAS 55/78	SAC	COSO	COBIT	
Внутренний контроль – это...	процесс	совокупность процессов, подсистем и людей	процесс	совокупность процессов, в том числе процедуры, нормы, приемы и организационная структура	процесс
Цели внутреннего контроля	– надежность финансовой отчетности – эффективность и результативность операций – соблюдение законов и правил	– эффективность операций – надежность финансовой отчетности – соблюдение законов и правил	– результативность операций – доступность, целостность и конфиденциальность информации – надежность финансовой отчетности – соблюдение законов и правил	– эффективность и результативность операций – доступность, целостность и конфиденциальность информации – надежность финансовой отчетности – соблюдение законов и правил	– эффективность и результативность деятельности – достижение финансовых и операционных показателей – сохранность активов – достоверность и своевременность отчетности – соблюдение законодательства
Целевая группа	Внешние аудиторы	Внутренние аудиторы	Руководство	Руководство, аудиторы информационных систем, пользователи	Руководство, службы: бухгалтерская, внутреннего контроля
Объект внутреннего контроля	Финансовая отчетность	Информационные технологии	Вся организация	Информационные технологии	Бухгалтерская отчетность
Компоненты / элементы / зоны	Компоненты: – среда контроля – оценка риска – действия по осуществлению контроля и коммуникация – мониторинг	Компоненты: – среда контроля – автоматические и ручные системы – процедуры контроля	Компоненты: – среда контроля – риск-менеджмент – действия по осуществлению контроля и коммуникация – мониторинг	Зоны: – планирования и организации – приобретения и внедрения – доставки и поддержки – мониторинга	Элементы: – контрольная среда – оценка рисков – процедуры внутреннего контроля – информация и коммуникация – оценка внутреннего контроля
Оценка эффективности СВК	За период времени	На момент времени	На момент времени	За период времени	За отчетный период
Ответственность за СВК	Руководство				

Различия в составляющих внутреннего контроля заключаются в их количестве и названиях. Например, документ COSO выделяет пять компонентов: среда контроля, риск-менеджмент, действия по осуществлению контроля, информация и коммуникации, мониторинг. Эти же компоненты рассмотрены в концепции SAS 78. Доклад SAC рассматривает всего три компонента: среда контроля, автоматические и ручные системы, процедуры контроля.

Концепция COBIT, в отличие от других, выделяет не компоненты, а зоны, такие как планирование и организация, приобретение и внедрение, доставка и поддержка, мониторинг.

Российские рекомендации выделяют пять элементов внутреннего контроля, а именно: контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля [2].

Контрольная среда как компонент внутреннего контроля присутствует в каждом документе и особых отличий не содержит. Среда контроля включает такие факторы, как честность и этические ценности, компетентность и стиль руководства, организационную структуру компании, распределение полномочий и обязанностей и др.

Представленные концепции различаются подходом к информационным и коммуникационным системам. Главным ориентиром документа COBIT является создание системы безопасности и контроля информационных технологий. Концепция SAC сфокусирована на автоматических информационных системах [1]. В документах COSO, SAS 55/78, так же как и в российских рекомендациях, рассматриваются и вопросы информации и коммуникации.

Действия по осуществлению контроля (другими словами, процедуры контроля) зависят от объекта, на который они направлены. Концепции COBIT и SAC включают контрольные процедуры в отношении информационных систем и технологий организации. В COSO, SAS 55/78 и российских рекомендациях процедуры контроля рассматриваются по отношению ко всей организации.

Такой компонент, как оценка риска, является важным компонентом внутреннего контроля в документах COSO и SAS 78. Несмотря на то что оценка риска не выделяется в качестве отдельного компонента в концепциях SAC и COBIT, в указанных документах уделяется внимание и риску. В документе COBIT оценка рисков определяется как процесс в окружении информационной технологии, SAS 55/78 подразделяет риск на неотъемлемый, риск контроля и риск обнаружения [1]. Российские рекомендации в области внутреннего контроля под оценкой риска подразумевают процесс выявления рисков и их анализа. При этом под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности [2].

В отличие от концепций COBIT, COSO и SAS 55/78, документ SAC и российские рекомендации явно не включают в себя мониторинг как элемент системы внутреннего контроля. В то время как COSO рассматривает мониторинг в широком смысле, SAC определяет специфические действия по мониторингу, которые должны быть осуществлены посредством или в рамках автоматических информационных систем организации [1]. Документ COBIT немного шире определяет требования к мониторингу

информационных технологий. Документы SAS 55/78, так же как и COSO, рассматривают мониторинг в широком смысле. Российские рекомендации, в свою очередь, выделяют в качестве последнего элемента внутреннего контроля его оценку и указывают на то, что непрерывный мониторинг является одним из видов оценки внутреннего контроля [2].

Таким образом, сравнение концепций показывает, что каждая из них частично основана на предыдущих. Концепция COBIT объединяет в себе требования первоисточников COSO и SAC. Документ SAC, в свою очередь, включает концепцию, разработанную SAS 55. Концепция COSO комбинирует в себе положения документов SAS 55 и SAC, а SAS 78 изменяет SAS 55, отражая в ней вклад концепции COSO.

Сравнивая международные и отечественные требования к организации внутреннего контроля, можно сказать, что российские рекомендации тяготеют больше к положениям, представленным в документе COSO. На наш взгляд, требования к внутреннему контролю в России не будут ограничены только рассмотренными рекомендациями Минфина. В связи с изданием профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» и возрастанием роли внутреннего контроля в деятельности организаций, можно ожидать, что наряду со стандартами по бухгалтерскому учету будут изданы и стандарты в области внутреннего контроля.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Доклад «Сравнение концепций внутреннего контроля» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bankir.ru/publikacii/20070118/sravnenie-koncepcii-vnytrennego-kontrolya-1383854/> (дата обращения: 10.04.2016). – Загл с экрана.
2. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156407> (дата обращения: 10.04.2016). – Загл с экрана.
3. *Плахотя Т.В.* Развитие методики оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в коммерческих организациях: монография / Т.В. Плахотя. – Азов: АзовПечать, 2013. – 184 с.
4. *Щербакова Е.П.* Методологические аспекты организации и функционирования внутреннего аудита в коммерческих организациях / Е.П. Щербакова. – Ростов н/Д: АзовПечать, 2011. – 218 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Васильева Н.В.

*магистрант I курса факультета экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель О.В. Молчанова, канд. экон. наук, профессор,
Астраханский государственный технический университет

В данной статье рассмотрены актуальные проблемы учета и оценки основных средств. Предложены пути решения проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета основных средств, а также обоснована необходимость правильной оценки объектов основных средств.

Ключевые слова: оценка, бухгалтерский учет, налоговый учет, проблемы учета, основные средства.

В ходе учета основных средств на предприятии возникают различные проблемы, которые могут вызвать расхождения в учетных документах и в некоторой степени повлиять на формирование отчетности предприятия. Такие проблемы особенно актуальны на предприятиях, располагающих большим количеством основных средств различной стоимости и комплектации.

Проблемы учета основных средств условно можно разделить на три группы:

- проблемы оценки основных средств;
- проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета основных средств;
- проблемы интеграции учета основных средств по российским и международным стандартам.

Самая распространенная оценка основных средств – это оценка по первоначальной (фактической) стоимости [1], которая противопоставляется текущей (восстановительной) стоимости. Преимущества первоначальной стоимости:

- реальная оценка активов организации. Для пользователей информацией об имуществе организации данные, отражаемые в текущих ценах, будут более полезными и точными, потому что со временем стоимость имущества может существенно изменяться;
- создание необходимых условий для воспроизводства активов. Применение текущей оценки позволяет воспроизводить активы организации с помощью накопленной амортизации либо перенесения стоимости имущества;
- возможность точно определить величину чистой прибыли, которая должна быть распределена между собственниками организации.

В российском бухгалтерском учете выделяют первоначальную стоимость объектов основных средств и их последующую оценку. Первоначальная стоимость включает в себя непосредственно стоимость объекта и все фактические затраты по его изго-

товлению, транспортировке, приведению в состояние, пригодное к использованию. В целях последующей оценки выделяют два подхода: основной и альтернативный (применяется в соответствии с МСФО).

Основной подход заключается в том, что в бухгалтерском учете активы учитываются по первоначальной стоимости. При этом любое изменение текущей цены на объект основного средства не отражается в бухгалтерском учете организации, т. е. не проводится переоценка основных средств.

Сущность альтернативного подхода заключается в том, что он предполагает оценку основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», «коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости» [3]. Если организация принимает решение о применении альтернативного подхода, то она обязана регулярно проводить переоценку основных средств, приводя балансовую стоимость активов к текущей (восстановительной) стоимости [3].

Процедуры переоценки объектов основных средств рекомендуется осуществлять в соответствии со следующим алгоритмом:

- рассчитывается коэффициент переоценки (отношение текущей (восстановительной) стоимости к балансовой стоимости переоцениваемого объекта);
- определяется величина накопленной амортизации по объекту (рассчитывается как произведение суммы накопленной амортизации и коэффициента переоценки);
- определяется сумма превышения текущей (восстановительной) стоимости над балансовой стоимостью объекта основных средств;
- рассчитывается сумма дооценки (уценки), которая отражается на счетах бухгалтерского учета.

Если в организации применяется альтернативный подход и проводится регулярная переоценка стоимости объектов основных средств, то в учетной политике для целей бухгалтерского учета необходимо предусмотреть и описать методику проведения переоценки. При этом основным является соблюдение требования о том, что балансовая стоимость основного средства должна быть обязательно доведена до текущей (восстановительной) стоимости этого объекта, т. е. балансовая стоимость не должна отличаться от текущей стоимости переоцениваемого актива. Данное требование имеет важное значение для финансовой отчетности организации, так как после переоценки отраженные в бухгалтерском учете основные средства будут оцениваться по текущей стоимости, которая зависит от рыночных цен на аналогичные объекты основных средств, а следовательно, будет влиять на точность и достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Немаловажной проблемой учета основных средств является проблема взаимодействия бухгалтерского и налогового учета основных средств, которая заключается в том, что правила бухгалтерского и налогового учета основных средств отличаются, что требует значительных затрат труда для их отдельного ведения.

Рассмотрим основные различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств (таблица).

Различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств

Бухгалтерский учет [1, 3]	Налоговый учет [2]
Способ (метод) начисления амортизации основных средств	
<ul style="list-style-type: none"> – линейный способ – способ уменьшаемого остатка – способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – способ списания пропорционально объему продукции (работ / услуг) 	<ul style="list-style-type: none"> – линейный метод – нелинейный метод [1]
Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу	Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет
Порядок учета затрат на ремонт основных средств	
Сразу включается в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг	–
Предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов, а затем равномерно включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг в течение определенного периода времени (квартал, полугодие, год)	Признаются в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены
Учитываются в составе предстоящих расходов	Учитываются в составе резерва предстоящих расходов на их ремонт

Как видно из таблицы, между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств существуют определенные различия, которые могут привести к неточностям при отражении информации в отчетности. Для того чтобы избежать этого, можно предложить два основных пути решения проблемы. Первый вариант заключается в создании подразделения на предприятии, которое будет вести налоговый учет параллельно с бухгалтерским либо привлекать для этих целей специалистов бухгалтерской службы. Однако реализация такого подхода требует дополнительных затрат.

Второй способ заключается в максимальном сближении налогового и бухгалтерского учета. Однако для реализации такого подхода необходима определенная организационная и методологическая основа, позволяющая рационально, с наименьшими затратами (финансовыми, материальными) вести совместно и бухгалтерский, и налоговый учет.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.2003. № 91н.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): утв. Федеральным законом РФ от 05.08.2000 № 11793.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26.

**ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ
ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ****Воронкова Е.О.**

*магистрант I курса Института магистратуры,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель И.Ю. Ткаченко, канд. экон. наук, доцент,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

В статье раскрывается информация о том, в каких случаях проводится инвентаризация, как грамотно организовать и провести инвентаризацию денежных средств в кассе и на расчетных счетах в бюджетных организациях.

Ключевые слова: инвентаризация, касса, денежные средства.

В кассе бюджетного учреждения могут храниться деньги, денежные документы, бланки ценных бумаг и документация строгой отчетности. Денежные средства в кассе бюджетной организации представлены денежной наличностью. Материальную ответственность за сохранность денежных средств, имеющих в кассе бюджетной организации, несет кассир.

Инвентаризация является одним из способов надзора за сохранностью денежных средств как наличных, так и безналичных видов. Существует два вида инвентаризации кассы – плановая инвентаризация и внеплановая (внезапная) ревизия кассы.

Плановая инвентаризация денежных средств в кассе бюджетного учреждения проводится в следующих случаях:

- при смене материально ответственного лица;
- в конце каждого финансового года, перед сдачей годовой отчетности;
- при установлении фактов хищения;
- при форс-мажорных обстоятельствах, в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций;
- при ликвидации организации или ее реорганизации для составления ликвидационного (разделительного) баланса;

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ [3, п. 1.5].

Внеплановая инвентаризация кассы, напротив, проводится внезапно, неожиданно для материально ответственного лица с целью проверки его добросовестности и компетентности. Например, инвентаризация кассы осуществляется в следующих случаях:

- при выявлении причины возникшей в учете ошибки;
- по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

До начала проверки наличия денежных средств в кассе бюджетных организаций сотрудник бухгалтерии составляет последний кассовый отчет. В данный отчет включают всю приходную и расходную документацию, имеющуюся в кассе, которая должна соответствовать базовым унифицированным формам первичной учетной документации.

Если в кассе при инвентаризации имеются незакрытые платежные ведомости (по которым производится выплата сотрудникам), выплаченная сумма по таким ведомостям включается в акты инвентаризации и приравнивается к наличным денежным средствам. Кассир рассчитывает выплаченную сумму по всем ведомостям и в конце ведомости делает записи о выплаченных суммах.

Председатели инвентаризационных комиссий визируют все приходные и расходные кассовые ордера, которые приложены к отчетам кассира.

Кассир должен давать расписки о том, что на начало инвентаризации вся приходная и расходная документация, подтверждающая движение денежных средств, сдана в бухгалтерию или передана комиссии, и все наличные денежные средства, которые поступили под его ответственность, были оприходованы, а выбывшие списаны. Это нужно для предотвращения заявлений кассира (после проверки кассы) о наличии у него документации, не включенной в последний кассовый отчет. Отчет кассира проверяется с соблюдением верности определения учетного остатка денежных средств в кассе при инвентаризации.

При проверке кассовой книги необходимо уделить особое внимание следующим направлениям: верности ведения кассовых книг, арифметическому контролю суммы по приходу и расходу, правильности подсчета результатов страниц книг, а также переносу суммы остатков наличных денежных средств с одной страницы на другую, своевременности и документальному обоснованию записей в кассовой книге.

В ходе инвентаризации кассы в бюджетной организации также осуществляется контроль соблюдения лимита остатка наличных денежных средств в кассе; целевого использования денежных средств по назначению, указанному в чеке; наличия фактов расхождения даты совершения операции и отражения ее в расходном кассовом ордере; обоснованности записей в кассовых ордерах; своевременности возврата на расчетный счет остатков денежных средств по невыданной заработной плате; верности документального оформления кассовой документации и ее соответствия базовым унифицированным формам; наличия фактов подписей руководителя и главного бухгалтера, незаполненных чеков и их самостоятельного заполнения при получении денег;

имеющихся фактов хранения чековой книжки вне кассового помещения; законности операций, произведенных с наличными денежными средствами в пределах одной сделки; соответствия корреспонденции счетов базовым проводкам по учету кассовых операций.

Реальное наличие денежных средств в кассе подтверждается их полным пересчетом.

В бухгалтерском учете наряду с наличными формами расчетов зачастую используют безналичную форму расчетов, в частности, для выполнения расчетов с контрагентами, бюджетом, внебюджетными фондами. Для безналичной формы расчетов организация должна открыть расчетный счет. Бюджетная организация вправе открыть лицевой счет как в кредитной организации, так и в органе казначейства. Расчетный счет предназначен для хранения и движения денежных средств организации в валюте РФ. При инвентаризации денежных средств на расчетном счете необходимо сравнить условия договора на открытие банковского счета с данными синтетического учета, подтверждающего остатки денежных средств на счетах учреждения.

В обязанности инвентаризационной комиссии входит сверка выписок банка с приложенными финансовыми документами, в ходе сверки определяется достоверность сумм, указанных в выписках.

Банковские выписки сверяются с их постраничной нумерацией и суммами переноса остатка средств на счете. Остаток средств на конец периода согласно предыдущей выписке банка по счету должен быть равен остатку средств на начало периода согласно следующей выписке.

При инвентаризации нужно убедиться в достоверности и подлинности всей денежно-расчетной документации. При возникновении сомнений проводится встречная сверка денежно-расчетной документации, приложенной к выписке банка и хранящейся в учреждении, с документацией, находящейся в банке или у контрагента по операции.

Таким образом, инвентаризация является одним из основных способов надзора за сохранностью и целевым использованием наличных и безналичных денежных средств в бюджетной организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Бабаев Ю.А.* Бухгалтерский учет денежных средств / Ю.А. Бабаев. – М.: Проспект. – 2009. – 250 с.
2. *Мизиковский Е.А.* Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: учеб. пособие / Е.А. Мизиковский, Т.С. Маслова. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 335 с.
3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49.

ИССЛЕДОВАНИЕ МЕТОДИК ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЦЕЛЕВЫХ ПРОГРАММ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Джуманова Э.И.

*магистрант I курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель Л.С. Медведева, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

Целевые программы играют важную роль в управлении процессами на федеральном, региональном и муниципальном уровнях. Однако слабым звеном института целевых программ остается процесс оценки эффективности их исполнения. Оценка эффективности – важный элемент разработки целевых программ, позволяющий определить наиболее полный и устойчивый конечный результат от их внедрения.

Ключевые слова: критерии оценки, оценка эффективности, целевые программы, специальные методики оценки, реализация целевых программ.

Анализ целевых программ позволяет оценить эффективность расходования выделенных бюджетных средств, динамику изменения показателей, характеризующих качество и безопасность жизни населения, степень и сроки внедрения мероприятий, обеспечивающих достижение поставленных государственных целей и задач [2]. Результаты анализа позволяют определить приоритетные направления расходования средств, сформировать перечень мероприятий по повышению результативности от внедрения целевых программ, в том числе по оптимизации неэффективных расходов, а также выявить внутренние ресурсы (финансовые, материально-технические, кадровые) для повышения эффективности проводимых мероприятий.

В рамках оценки целевых программ разработаны специальные методики, призванные помочь оценить необходимость реализации программы с позиции получаемых результатов и соответствие программ приоритетам социально-экономического развития региона.

Самый главный аспект реализации программ – оценка эффективности. Все программы направлены на достижение каких-то определенных целей и финансируются за счет государственных средств, и очень важно выяснить, в каком размере эти средства были потрачены и какой результат был получен. Существуют разные подходы оценки эффективности целевых программ.

В анализируемых методиках целевые программы оцениваются по следующим критериям:

- соответствие приоритетам социально-экономического развития региона;
- соответствие интересам населения;
- уровень проработки целевых показателей (индикаторов) и результативности целевых программ;
- степень финансовой обеспеченности;

- ход выполнения реализуемых мероприятий;
- динамика показателей экономической и социальной эффективности реализации целевой программы.

В регионах, где применяются комплексные методики оценки бюджетных целевых программ, чаще используются варианты, основанные на расчете интегральных показателей [1]. Так, в Иркутской и Пензенской областях разработаны методики, которые устанавливают единые правила проведения оценки эффективности реализации долгосрочных целевых программ. В соответствии со значением интегрального (итогового) показателя программе присваивается качественная характеристика: высокоэффективная, умеренно эффективная, удовлетворительно эффективная, неэффективная.

В Астраханской области принята методика, определяющая порядок проведения оценки результативности целевых программ для определения их рейтинга с целью формирования перечня программ, предусматриваемых к финансированию из областного бюджета в очередном финансовом году, и принятия решений о необходимости внесения в них изменений или дополнений. Методика предполагает использование пяти комплексных критериев, на основании которых рассчитывается интегральный показатель рейтинга целевых программ. Кроме четырех критериев, описанных в методике Калужской области, анализируется приоритетность и значимость программы для развития экономики региона, социальной поддержки и защиты населения.

Для представления итоговых интегральных оценок используется качественная шкала – программе может быть присвоен один из трех рангов: эффективная, умеренно эффективная, неэффективная. Программы, признанные неэффективными, не включаются в перечень финансируемых, и по ним рассматриваются предложения о досрочном прекращении реализации либо их доработке. Кроме того, программа может быть признана неэффективной в случае присвоения нулевой оценки хотя бы по одному из следующих комплексных критериев:

- 1) приоритетность и значимость проблемы для развития экономики области;
- 2) постановка в программе задач, условием решения которых является применение программно-целевого метода.

Целевые программы Мурманской области оцениваются с помощью методики, содержащей 11 частных показателей. Степень соответствия целевых программ частным показателям оценивается по балльной шкале в диапазоне от 0,1 до 1 балла.

В Республике Татарстан действует методика оценки долгосрочных и ведомственных целевых программ, определяющая эффективность реализации целевых программ на основе соответствия ряду индикаторов. В методике нет фиксированного количества индикаторов, по которым необходимо проводить оценку эффективности. Предполагается, что для каждой программы необходимо разработать индивидуальные критерии эффективности и каждому индикатору присвоить удельный вес в зависимости от степени влияния на повышение качества жизни населения.

Кроме того, следует отметить, что в таких субъектах Российской Федерации, как Самарская и Челябинская области, нет единой универсальной методики оценки целевых программ – для каждой программы разрабатывается отдельная методика. В Са-

марской области для оценки эффективности реализации целевых программ рекомендуется использовать от 2 до 7 индикаторов, при описании методик оценки эффективности программы рекомендуется отразить наименование показателей оценки эффективности, единицу измерения показателей; алгоритм расчета показателей эффективности, периодичность расчет показателей. В Ленинградской области используется методика, устанавливающая единые для всех отраслей правила формирования критериев оценки эффективности целевых программ. Таким образом, рассмотрев применяемые в различных регионах методики оценки целевых программ, результаты анализа представим в таблице.

**Сравнительная характеристика методик оценки
эффективности реализации целевых программ**

Сравниваемые характеристики	Метод интегральной оценки	Метод анализа	Отсутствие единой методики
Основные черты	Применяется система из нескольких комплексных критериев K_i , рассчитанных на основе частных критериев K_{ij} . На основе полученных значений рассчитывается интегральный показатель, в который входят рассчитанные комплексные критерии с соответствующими весами. В соответствии со значением интегрального показателя определяется качественная характеристика оценки эффективности	Эффективность целевой программы рассчитывается как соотношение ее результатов и затраченных на их достижение трудовых и материальных ресурсов	Для каждой целевой программы разрабатывается индивидуальная методика оценки эффективности реализации
Преимущества методики	Использование системы критериев дает возможность проведения полной и всесторонней оценки программы. Возможность ранжирования программ в зависимости от присвоенной качественной оценки	Возможность предварительной оценки, последующего мониторинга и окончательного контроля за достижением показателей социальной, экономической эффективности	Возможность проведения оценки. Программы на основе частных критериев с учетом специфики программы
Недостатки методики	Не аргументировано присвоение удельных весов критериям оценки. Присвоение качественной характеристики программы не всегда отражается на дальнейшей корректировке финансирования	Сложность расчета качественного эффекта от внедрения программы	Несопоставимость оценок различных программ. Отсутствие возможности ранжирования

Окончание таблицы

Сравниваемые характеристики	Метод интегральной оценки	Метод анализа	Отсутствие единой методики
	В ряде методик качество проектировки программы оценивается в большей степени, чем результат ее проведения. Не учитывается специфика программы, анализ производится на основе общих критериев		
Примеры регионов	Астраханская, Иркутская, Калужская, Мурманская, Пензенская области, Республика Татарстан	Ленинградская область	Воронежская, Самарская, Челябинская области

В результате проведенного анализа были выявлены следующие недостатки методов оценки целевых программ, применяемых в субъектах РФ:

- направленность на оценку качества проектирования программы, а не на оценку эффективности бюджетных расходов;
- сложность интерпретации показателей;
- отсутствие информации о критериях оценки до момента ее проведения.

Так как критерии оценки разрабатываются каждым субъектом самостоятельно, проведение сравнительного анализа эффективности реализации программ, проводимых в разных регионах, может вызывать затруднения.

В связи с этим, можно выделить основные характеристики, которыми должны обладать методики оценки целевых программ:

- показатели оценки эффективности должны непосредственно относиться к сформулированным целям и задачам. Они должны быть едины, четко сформулированы и однозначны;
- показатели должны меняться каждый отчетный период реализации целевой программы в зависимости от влияния внешних и внутренних факторов.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что с учетом новых стратегических ориентиров развития субъектов РФ назрела необходимость конкретизации задач и методов оценки эффективности целевых программ.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Громова Н.Н. Анализ методик оценки эффективности целевых программ субъектов Российской Федерации / Н.Н. Громова // Вестник ЛГУ имени А.С. Пушкина. – Т. 6. Экономика. – 2012. – № 1. – С. 145–154.
2. Громова Н.Н. Совершенствование модели оценки целевых программ / Н.Н. Громова // Мир экономики и права. – 2012. – № 4. – С. 32–39.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ НА ОСНОВЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Коростик В.И.

*магистрант I курса финансово-экономического факультета,
Полоцкий государственный университет*

Научный руководитель И.И. Сапего, канд. экон. наук, доцент,
Полоцкий государственный университет

Автором был изучен бухгалтерский учет расчетов по оплате труда в Литовской Республике и на основании зарубежного опыта предложена бестарифно-уровневая система оплаты труда, в которой используется алгоритм грейдерной системы. Это позволило сформировать систему оплаты труда, позволяющую работодателям повысить качественные и количественные характеристики труда и его результатов.

Ключевые слова: учет оплаты труда в Литовской Республике, гибкие системы оплаты труда, контрактная система оплаты труда, грейдерная система оплаты труда, система оплаты труда на основе тарифной сетки.

Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь (далее ТК РБ), заработная плата – это совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) в натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время. Заработная плата для работодателей является своеобразным рычагом управления работниками. Работодатель при занижении размеров оплаты труда забывает о социальной стороне политики государства, а также о том, что в настоящее время социальные пособия и пенсии напрямую зависят от размера оплаты труда работника. Поэтому вопросы организации системы оплаты труда на предприятии являются востребованными и актуальными.

В ТК РБ прописаны сдельная и повременная системы и формы оплаты труда. Однако в целях либерализации оплаты труда законодательно в 2011 году были предложены гибкие системы оплаты труда для применения в коммерческих организациях.

В настоящее время большинство коммерческих организаций используют систему на основе единой тарифной сетки (ЕТС), с гибкими тарифными ставками первого разряда и тарифными коэффициентами. Помимо системы на основе тарифной ставки законодательство предлагает еще три вида гибких систем: на комиссионной основе, грейдерную систему, систему плавающих окладов.

Изучив гибкие системы оплаты труда и посчитав примерный размер заработной платы при их использовании, автор пришел к выводу, что применение гибких систем оплаты труда, по сравнению с системой ЕТС, повысит результативность труда работников.

Для этого был изучен опыт Литовской Республики в области оплаты труда, в результате чего выявлено следующее:

- 1) наличие существенных различий в расчете пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (виды, размер и условия предоставления);
- 2) различие ставок отчислений в фонд социальной защиты работодателем и методик удержания в фонд социальной защиты населения из оплаты труда работников;
- 3) степень автоматизации учета расчетов по оплате труда;
- 4) применение контрактной системы оплаты труда.

Наиболее существенным отличием является применение контрактной системы. Преимуществом контрактной системы является то, что в ней четко прописываются права и обязанности сторон, размер и условия повышения (понижения) размера заработной платы работника. Контракты заключаются как с руководителями, так и с работниками. Однако встает вопрос определения этого размера оплаты труда. Прежде чем работодатель будет нанимать работника, ему стоит определить размер оплаты труда для той должности, на которую был объявлен конкурс, но при этом должны учитываться финансовые возможности организации. Следует отметить, что в последнее время при принятии на работу часто задается вопрос «Какую заработную плату Вы хотели бы получать?». В Литовской Республике данный вопрос решается договорным путем.

Ознакомившись с опытом Литвы в части применения контрактной системы оплаты труда и предлагаемой белорусским законодательством одной из гибких систем оплаты труда – грейдерной, был предложен алгоритм расчета оплаты труда для конкретной должности, в основу которого положена грейдерная и контрактная системы оплаты труда. По мнению автора, такую систему следует назвать бестарифно-уровневой.

Эффективность грейдерной системы оплаты труда заключается в том, что она связывает стоимость труда с конкретными качествами сотрудников, необходимыми для выполнения тех или иных служебных заданий. При контрактной системе стоимость труда обусловлена качествами, необходимыми для работника, занимающего ту или иную должность.

Алгоритм расчета заработной платы работников администрации на примере ООО «ОптимСтройКапитал» при бестарифно-уровневой системе оплаты труда выглядит следующим образом:

1. Разработка шкалы оценки сотрудников по определенным критериям.
2. Установка интервалов баллов для каждого грейда.
3. Определение суммарной оценки каждой должности по критериям оценки должностей в баллах.
4. Определение интервалов баллов для определенного грейда.
5. Определение грейда для должностей.
6. Определение интервалов межквалификационных соотношений.
7. Утверждение базовой заработной платы
8. Расчет диапазонов окладов для соответствующего грейда.

При сравнении тарифной и бестарифной систем оплаты труда в работе определены основные критерии их отличий:

- размер заработной платы;
- учет опыта и знаний сотрудника;
- оценка работы сотрудника;
- поощрение (наказание) изменения результатов работы;
- оценка напряженности работы сотрудника.

Первое отличие двух систем – размер заработной платы, результаты сравнения которого представлены в таблице.

**Сравнение размера заработной платы
при использовании различных систем оплаты труда, белор. руб.**

Должность	Бестарифно-уровневая система	Система на основе тарифной сетки
И.о. директора	13 200 000	6 945 100
Главный инженер	11 484 000	6 547 100
Заместитель директора	10 862 500	6 348 100
Прораб	10 037 500	5 505 600
Главный бухгалтер	9 350 000	5 890 400
Мастер	8 066 700	4 306 250
Инженер по охране труда	8 066 700	4 306 250

Как видно из таблицы, заработная плата при использовании уровневой системы выше, чем заработная плата, рассчитанная на основе тарифной сетки примерно в 1,2–1,9 раза.

Следует отметить, что в данном случае в бестарифно-уровневую системы не включены премии в отличие от тарифной системы. Как таковая бестарифно-уровневая система не предусматривает получение премий, разве что единовременные бонусы. Отсутствие премий в заработной плате давно практикуется в Литовской Республике. В свою очередь, тарифная система не может существовать без премий, если мы говорим про использование ЕТС, так как без премий и различных надбавок заработок был бы меньше минимального.

Следующий критерий – наличие опыта и знаний сотрудника. Обе системы учитывают этот фактор, однако основное отличие состоит в способе учета. Система на основе тарифной сетки имеет довольно узкую шкалу. Бестарифно-уровневая система, напротив, имеет более полную и легкую для исчисления шкалу.

Оценка работы сотрудника – цель любой системы оплаты труда. При бестарифно-уровневой системе это делается с помощью комплекса критериев, по которым могут добавляться премии, однако система на основе тарифной сетки оценки таковой не имеет. Аналогично рассматривается критерий оценки напряженности работы сотрудника: тарифная система оплаты труда не предусматривает прямой зависимости от

напряженности работы сотрудника, чего нельзя сказать о бестарифно-уровневой. Подходы к поощрению (наказанию) изменения результатов работы также различны; в тарифной системе используются премии как инструмент поощрения, в бестарифно-уровневой же системе поощрение закладывается в критерии (например, уровень контактов), но также могут применяться и премии (бонусы).

Подводя итог, следует отметить, что исследование теории и практики начисления оплаты труда на основе анализа различных точек зрения, нормативных правовых актов Республики Беларусь и Литовской Республики, учетно-аналитической практики коммерческих организаций позволило сделать вывод о том, что бестарифно-уровневая система оплаты труда наиболее подходящая для использования в современных условиях хозяйствования коммерческих организаций. Бестарифно-уровневая система оплаты труда имеет следующие преимущества:

- обеспечение работника достойным размером оплаты труда без надбавок и премий;
- учет опыта и знаний работников и простота методики его оценки;
- тщательная оценка напряженности работы сотрудника;
- отсутствие премий, наличие лишь единовременных бонусов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Декрет Президента Республики Беларусь от 26.07.1999 № 29 «О дополнительных мерах по совершенствованию трудовых отношений, укреплению трудовой и исполнительской дисциплины».
2. Об оплате труда государственных служащих государственных органов: Постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 17.06.2013 № 56 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс]. – Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
3. Об утверждении рекомендаций по применению гибких систем оплаты труда в коммерческих организациях: Постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 21.10.2011 № 104 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс]. – Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

УЧЕТНАЯ СИСТЕМА РИО НА ОСНОВЕ ТРОЙНОЙ ЗАПИСИ

Кулбаев И.Р.

*магистрант I курса,
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель К.М. Кондратьев, канд экон. наук, доцент,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

На сегодняшний день в российской бизнес-среде существует множество проблем, связанных с формированием качественного бухгалтерского и управленческого учета: недостоверность информации, задвоенность в бухгалтерии, ошибки в ценообразовании, отсутствие индивидуальной ответственности, отсутствие контроля. Учетная система «Ресурсы. Источники. Ожидания» (РИО), в основе которой лежит уникальный метод тройной записи, позволяет решить все эти проблемы, а также дает ряд других преимуществ.

Ключевые слова: РИО, тройная записи, тредит, тройственный баланс.

Учетная система РИО направлена на ведение качественного управленческого учета и формирование управленческой отчетности для организации малого и среднего бизнеса. РИО позволяет осуществлять сбор, регистрацию и обобщение информации на основе увязки договорных обязательств с ресурсами и источниками, а также с ее собственниками и сотрудниками. Информация одновременно фиксируется в трех временных формах: прогнозная, оперативная и фактическая.

Основными преимуществами данной системы для малого и среднего бизнеса являются планирование на стадии заключения договора, снижение расходов по организации планирования, учета, анализа деятельности и снижение риска возникновения мошенничества.

Уникальность данной системы заключается в использовании тройной записи. На сегодняшний день она не имеет аналогов во всем мире. Впервые о тройной русской бухгалтерии написал прославленный русский бухгалтер Федор Венедиктович Езерский во второй половине XIX в. В конце XX в. свою тройную бухгалтерию представил профессор нескольких университетов США Юджи Идзири. Именно он ввел понятие «тредит» [1]. Это понятие используется и в РИО, однако ему придается иное значение.

У обоих авторов тройная бухгалтерия строится не путем добавления к дебету и кредиту еще одного, третьего канала, а главная идея состоит в вводе положительных и отрицательных чисел в рамках матрицы по трем уровням, в результате чего учет становится тройным [2].

Название системы РИО отражает информацию по трем основным направлениям:

- 1) ресурсы – активы, которыми компания может распоряжаться;
- 2) источники – обязательства (пассивы), возникшие в процессе жизнедеятельности;
- 3) ожидания – договоренности (обещание) и взятые обязательства на будущее.

Двойную запись можно увидеть в разрезе фактической информации (рис. 1). При переносе ее в оперативную информацию к ней добавляется ранее упомянутый трейт. Таким образом, получаем тройную запись, которая, в свою очередь, предоставляет прогнозную и оперативную информацию.

Вид информации		Ресурсы Р.		Источники И.		Ожидания О.	
Прогнозная		+ / -		+ / -		+ / -	
Оперативная	Д-т	+		-		+	
	К-т	-		+		-	
	Т-т	+	-	+	-	+	-
Фактическая		А П		А П			
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
		+	-	-	+	+	-

Рис. 1. Движение информации в рамках тройной записи

Поскольку тройная запись является дополнением двойной, она имеет ряд преимуществ (таблица).

Сравнение двойной и тройной записей

Параметры	Двойная	Тройная
Состав учетного счета (регистр)	Дебет, кредит	Дебет, кредит, трейт
Сохранение баланса активов и пассивов	+	+
Двойное отражение информации о факте хозяйственной жизни	+	+
Планирование на стадии заключения договора	-	+
Отслеживание договора и построение графиков исполнения обязательств	-	+
Наглядность в предоставлении информации	-	+
Простота и детальность раскрытия информации по всем обязательствам организации	-	+
Прозрачная структура договорных отношений организации	-	+

Также РИО дает возможность формировать отчетность на основании тройной записи – тройственный баланс. К привычному балансу (активы и пассивы) добавляется раздел, отражающий обязательства и новый сегмент «Ожидания», раскрывающий планы и мотивацию (рис. 2).

Тройственный баланс (Отчет ресурсного состояния) РИО													
Ресурсы				Источники				Ожидания					
№	Статья	нач.	Кон.	№	Статья	нач.	Кон.	№	Статья	нач.	Кон.		
Баланс								Планы (Мотивация)					
Актив				Пассив									
1.1.	Долгосрочные ресурсы	0,00	0,00	1.8.	Собственные источники	0,00	80,00	1.14.	Формирования дивидендов	0,00	30,00		
1.2.	Краткосрочные ресурсы	0,00	0,00	1.9.	Долгосрочные заемные источники	0,00	0,00	1.15.	Выполнение проектов	0,00	0,00		
1.3.	Наши должники	0,00	0,00	1.10.	Краткосрочные заемные источники	0,00	0,00	1.16.	Формирования фонда мотивации	0,00	50,00		
1.4.	Денежные средства	0,00	80,00										
Итого активов				0,00	80,00	Итого по пассивов		0,00	80,00	Итого планов		0,00	80,00
Обязательства по договорам						Договора							
1.5.	Обязательства контрагентов	0,00	0,00	1.11.	Обязательства перед контрагентом	0,00	0,00	1.17.	Договора с контрагентами	0,00	0,00		
1.6.	Обязательства сотрудников	0,00	0,00	1.12.	Обязательства перед сотрудником	0,00	0,00	1.18.	Договора с персоналом	0,00	0,00		
1.7.	Обязательства собственника	0,00	0,00	1.13.	Обязательства перед собственником	0,00	0,00	1.19.	Договора с собственником	0,00	0,00		
Итого обязательств				0,00	0,00	Итого обязательств		0,00	0,00	Итого договоров		0,00	0,00
Всего ресурсов				0,00	80,00	Всего источников		0,00	80,00	Всего обязательств		0,00	80,00

Рис. 2. Тройственный баланс (Отчет ресурсного состояния)

Таким образом, формируемая отчетность содержит дополнительную информацию по установленным и выполненным ожиданиям, что в большей степени отражает реальное финансовое состояние организации. Наглядное представление информации о состоянии организации, в свою очередь, вызывает доверие у инвесторов, кредитных организаций и иных пользователей отчетности.

Следовательно, тройная запись позволяет оценивать потенциал и возможности компании на стадии заключения договора. Появляется системность в записи прогнозных, оперативных и фактических данных, но главное – это высокая прозрачность и привязка к ответственности, так как учет обязательств позволяет перераспределить ответственность с бухгалтера на ответственных лиц, в том числе проследить предоставление первичной документации этими лицами по совершенным операциям. Введение сегмента «Ожидания» позволяет зафиксировать в учете планируемые результаты тех или иных фактов хозяйственной жизни, а новый методологический прием – требует – отражает степень выполнения ожидаемых показателей в реальном времени. Регистрация информации происходит вне зависимости от наличия первичных доку-

ментов, таким образом происходит устранение временного лага, что значительно повышает достоверность информации. Наличие достоверной информации способствует принятию более эффективных управленческих решений и дает возможность влиять на факты хозяйственной жизни в момент их совершения, а не после.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Самусенко С.А. Система тройной бухгалтерии Юджи Идзири и перспективы ее применения / С.А. Самусенко // Международный бухгалтерский учет. – № 28. – 2013. – С. 44–54.
2. Сухарев И.Р. Стереобухгалтерия. – М.: Маска, 2014 // СПС «КонсультантПлюс».

АНАЛИЗ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКЕ

Кунец А.А., Умерова Р.Р.

*магистранты I курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель А.А. Солоненко, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

В статье рассматриваются современные тенденции развития государственного сектора экономики в условиях кризиса. Дается развернутый анализ развития государственного сектора экономики, отмечаются особенности бизнес-групп с участием государства. Обосновывается эффективность применения Международных стандартов финансовой отчетности и концепции интегрированной отчетности в компаниях с государственным участием.

Ключевые слова: компании с государственным участием, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), интегрированная отчетность.

В России в состав государственного сектора экономики входят государственные унитарные предприятия, учреждения и акционерные общества, в уставном капитале которых контролирующий пакет голосующих акций находится в государственной собственности. Некоторым противоречием международной практике является исключение из государственного сектора муниципальных предприятий. Также не урегулирована проблема отнесения к государственному сектору экономики вертикально интегрированных организаций. Для ее решения следует использовать принцип «государственной цепочки»: если материнская компания, относящаяся к государственному сектору, контролирует дочернюю компанию, то и ее следует отнести к госсектору.

Последнее время наблюдается тенденция роста числа компаний с государственным участием нескольких стран. Представляет интерес исследование факторов, влияющих на принятие решений об инвестициях государства в иностранную государственную компанию, проведенное под руководством Джеффа Фалька, эксперта по стратегическому управлению в Университете Райса.

В январе 2016 года в ходе Гайдаровского форума состоялась дискуссия о роли компаний с государственным участием. Участники форума выразили уверенность в необходимости снижения доли государственного участия в экономике страны для более свободного развития частного сектора. Было отмечено, что частному бизнесу тяжело конкурировать с государственными компаниями, так как уровень доступа последних к ресурсам выше, а в их управлении существует лоббизм и снижение ответственности за ошибочные решения. Это, в свою очередь, подавляет малый и средний бизнес [1].

Проанализируем разделение уставного капитала организаций между акционерами (учредителями) в разрезе ОКВЭД (см. таблицу). Доля вкладов государства в уставные капиталы организаций на начало 2014 года за анализируемый период выросла в два раза, при этом доля федеральных органов исполнительной власти выросла в 2,3 раза. В федеральной собственности находилась треть уставного капитала (фондов) юридических лиц в России (34,6 %). Для сравнения, физическим лицам на начало 2014 года принадлежало 2,1 % уставного капитала всех организаций (на начало 2006 года физическим лицам – 7,7 % уставного капитала юридических лиц) [2].

Значительный рост вложений государства в бизнес наблюдается в такие виды деятельности, как рыболовство, рыбоводство (в 4,3 раза); обработка древесины и производство изделий из дерева (в 3,7 раза); производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования (в 1,5 раза); производство и распределение электроэнергии, газа и воды (в 8,2 раза); гостиницы и рестораны (в 2,8 раза, при этом государственная федеральная собственность выросла почти в 10 раз); транспорт и связь (в 2,4 раза, при этом государственная федеральная собственность выросла в 8 раз); операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг (в 1,4 раза); образование (в 1,5 раза, однако одновременно наблюдается снижение вложений государства в уставные капиталы образовательных учреждений на федеральном уровне); предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг (рост на 26 %, на федеральный уровень приходится рост в 1,8 раза).

В соответствии с Приказом Росимущества от 29.12.2014 № 524 «Об утверждении Методических рекомендаций по разработке дивидендной политики в акционерных обществах с государственным участием» по итогам деятельности за 2015 год и последующие годы акционерные общества рассчитывают дивиденды на основании отчетности, подготовленной по МСФО [3].

Перечень организаций, подготавливающих отчетность по МСФО, указан в Федеральном законе от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который с 2015 года существенно расширен. Так, отчетность по МСФО необходимо составлять федеральным государственным унитарным предприятиям и открытым акционерным обществам, акции которых находятся в федеральной собственности, перечень которых утвержден Правительством РФ.

Разделение уставного капитала (фондов) организаций между акционерами (учредителями) в разрезе ОКВЭД

Наименование	Уставный капитал, всего, %	Государственная, в том числе федеральная собственность, %						Собственность коммерческих организаций, кроме финансовых-кредитных, %		
		2005 г.		2010 г.		2013 г.		2005	2010	2013
		Гос. соб.	В том числе фед. соб.	Гос. соб.	В том числе фед. соб.	Гос. соб.	В том числе фед. соб.			
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	100	16,0	4,3	22,69	8,58	18,9	6,2	41,4	49,2	57,0
Рыболовство, рыболовство	100	12,8	10,5	34,21	29,8	54,7	26,0	51,0	49,1	20,4
Добыча полезных ископаемых	100	54,2	51,9	28,09	27,4	2,2	1,1	34,0	67,7	88,0
Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	100	55,8	54,2	28,78	28,6	1,7	1,0	33,0	67,2	87,8
Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	100	25,7	9,9	15,21	4,55	4,4	1,7	51,4	77,7	89,2
Обрабатывающие производства	100	14,8	11,0	21,95	20,2	19,3	17,6	69,9	71,7	73,8
Производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	100	8,8	3,1	8,36	4,95	6,8	2,5	68,9	82,6	84,0
Текстильное и швейное производство	100	11,0	1,8	11,52	0,4	9,2	0,0	62,6	62,9	61,5
Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	100	9,4	0,6	2,07	0,02	0,1	0,0	34,3	53,0	73,2
Обработка древесины и производство изделий из дерева	100	3,5	1,0	12,28	0,26	13,1	1,9	85,2	79,0	81,8
Целлюлозно-бумажное производство, издательская и полиграфическая деятельность	100	31,2	10,9	23,68	16,1	22,0	14,1	57,7	68,4	70,0
Химическое производство	100	5,0	2,3	5,61	4,15	6,4	6,0	81,1	89,4	87,8
Производство резиновых и пластмассовых изделий	100	2,5	0,7	2,05	1,81	2,1	1,7	89,5	91,8	91,2

Производство прочих неметаллических минеральных продуктов	100	5,4	0,4	1,34	0,16	0,6	0,1	79,0	85,6	87,3
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	100	4,0	2,5	5,52	2,73	5,2	2,5	74,1	85,0	86,0
Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	100	22,2	19,8	30,44	28,2	32,7	31,4	55,2	56,1	60,1
Производство транспортных средств и оборудования	100	22,6	22,0	33,31	22,0	23,5	23,3	66,1	62,8	68,6
Прочие производства	100	25,1	19,8	16,01	14,4	32,1	31,4	61,7	72,7	59,8
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	100	6,5	1,2	52,68	46,3	53,4	41,9	87,6	41,1	35,0
Строительство	100	43,2	5,8	35,2	16,2	29,0	6,8	40,0	58,0	57,3
Оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	100	30,1	27,9	18,66	14,0	12,6	9,7	57,3	72,0	81,8
Гостиницы и рестораны	100	6,9	1,3	15,83	4,05	19,1	12,4	86,5	73,2	72,9
Транспорт и связь	100	27,3	8,5	71,36	65,4	69,9	60,9	67,6	27,8	29,2
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	100	29,4	20,6	58,05	53,5	40,2	31,7	60,4	35,9	33,7
Государственное управление и обеспечение военной безопасности, социальное страхование	100	61,5	52,6	97,55	14,9	77,8	77,1	30,1	0,0	21,0
Образование	100	22,6	13,8	79,4	1,63	34,1	11,6	13,2	1,1	23,1
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	100	24,7	8,1	14,66	2,54	15,1	4,2	57,3	1,0	73,6
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	100	47,4	11,8	43,84	5,11	59,7	21,6	47,9	2,4	37,1
ВСЕГО	100	21,8	14,9	48,75	43,4	42,8	34,6	66,3	46,0	45,4

Источник: Росстат. Данные приведены на конец года (Росстат, 2015) [2].

Система раскрытия учетной информации на уровне компаний с государственным участием содержит как данные, составленные по формальным требованиям, предусмотренным международными и (или) национальными стандартами отчетности, так и данные, предоставленные добровольно и направленные на дополнение формальных требований для обеспечения транспарентности, релевантности, достоверности и ответственности. Чем выше спрос пользователей на информацию, предоставляемую компанией, тем жестче установленные правила и нормы ее раскрытия. Ценность информации в финансовой отчетности компаний с государственным участием растет, что стимулирует процесс оттачивания нормативной базы, а также масштаб добровольных раскрытий данных [4]. Анализируя спрос на информацию в финансовой отчетности государственных компаний со стороны стейкхолдеров, можно сделать выводы о следующих требованиях: раскрытие помимо финансовой информации данных нефинансового характера, а именно достижение целей устойчивого развития и защиты окружающей среды; детализация раскрытия информации в отчетности по сегментам; вопросы корпоративной социальной ответственности.

Эти проблемы создают новые вызовы профессиональному бухгалтерскому сообществу, так как в учетной системе субъектов хозяйствования должно обрабатываться намного больше информации о событиях, влияющих на показатели отчетности, чем ранее. Например, компании должны отражать информацию об операциях и контрактах, оказывающих существенное влияние на экологию, о транзакциях и о социальной политике.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гайдаровский форум – 2016 [Электронный режим]. – Режим доступа: [http:// www.gaidarforum.ru/news/](http://www.gaidarforum.ru/news/). – Загл. с экрана.
2. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный режим]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/>. – Загл. с экрана.
3. Приказ Росимущества от 29.12.2014 № 524 «Об утверждении Методических рекомендаций по разработке дивидендной политики в акционерных обществах с государственным участием».
4. Солоненко А.А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций / А.А. Солоненко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 33.

ОСОБЕННОСТИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В ГОРНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Малашок А.С.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассмотрено нормативное регулирование учета затрат в горной промышленности, отражена специфика деятельности горного предприятия и представлены факторы, влияющие на учет затрат. На основе анализа действующего законодательства в рассматриваемой области обоснована актуальность создания отраслевой методологии бухгалтерского учета на этапах деятельности горного предприятия.

Ключевые слова: нормативное регулирование, горная промышленность, учет затрат, поисковые активы, калькулирование себестоимости.

Горная промышленность представляет собой совокупность отраслей производства, занимающихся разведкой и добычей полезных ископаемых, их первичной обработкой и получением полуфабрикатов. Каждая отрасль горной промышленности характеризуется специфическими условиями и технологией производственного процесса, что оказывает влияние на выбор объекта учета затрат и объекта калькулирования.

В общем виде этапы деятельности горного предприятия включают в себя следующие составляющие: получение права на осуществление работ на участке недр, проведение геологических и геофизических работ, разведочное бурение, разработку месторождения, добычу полезных ископаемых, их дальнейшую переработку, доразведку месторождения и мероприятия по рекультивации участков. На каждом из данных этапов формируется комплекс характерных для него затрат, подлежащих учету в рамках установленных норм права и правил учета.

Нормативное регулирование деятельности бухгалтера лежит в основе принимаемых им решений. Согласно квадрату профессионального суждения, предложенному профессором В.Я. Соколовым, нормы права и правила учета отражают субъективную сторону профессионального суждения бухгалтера, поскольку зависят от восприятия окружающей действительности и подвергаются постоянным изменениям. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает четыре уровня: законодательный, нормативный, методический и уровень внутренних рабочих стандартов предприятия. На сегодняшний день наблюдается отсутствие комплексного подхода к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях. Нормативные документы, учитывающие специфику горных отраслей, разработаны лишь в отношении некоторых объектов учета [4, с. 183–187].

В отношении учета затрат на этапе получения прав на выполнение работ по поиску, оценке месторождений и разведке полезных ископаемых для установления коммерче-

ской целесообразности добычи полезных ископаемых действует ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [7]. Сферой регулирования в данном случае выступает категория «поисковые затраты», осуществляемые до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты. Поскольку данное ПБУ было разработано на основе МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», то в нем нашли отражение международные тенденции учета затрат, а именно решение вопроса о капитализации части затрат как актива организации. Согласно стандартам ОПБУ США FAS 19 «Финансовый учет и отчетность в нефтегазовых компаниях» и FAS 69 «Раскрытие информации о деятельности по добыче нефти и газа», основными методами учета затрат являются следующие:

1) метод полных затрат (предполагает капитализацию всех поисковых затрат организации в рамках центра затрат, который объединяет все расходы организации в одном регионе осуществления деятельности);

2) метод успешных усилий (предполагает капитализацию только тех затрат, которые привели к обнаружению запасов полезных ископаемых, остальные затраты подлежат списанию на расходы отчетного периода) [5].

Предприятие вправе самостоятельно определить, какие поисковые затраты оно будет капитализировать как актив, а какие списывать в качестве расходов отчетного периода; выбранную позицию необходимо отразить в учетной политике организации. В процессе капитализации поисковые затраты подлежат учету в качестве незавершенных капитальных вложений в разрезе материальных и нематериальных поисковых активов. После того как подтверждена коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых, сформировавшийся актив реклассифицируется в основное средство или нематериальный актив и попадает в сферу действия ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». В случае, если добыча признана бесперспективной, поисковый актив списывается, а доход или расход от списания относится на финансовые результаты предприятия [7].

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 24/2011) имеет ряд недостатков, которые на данный момент пока не урегулированы. Пользователи недр получили возможность снижать налог на имущество, поскольку в случае признания бесперспективности добычи затраты на приобретение основных средств на этапе поиска, разведки и оценки могут быть списаны на расходы периода еще до начала добычи. Кроме того, в ПБУ 24/2011 не регламентированы иные способы признания поисковых активов, кроме как по сумме фактических затрат на приобретение, поэтому формирование стоимости поисковых активов в зависимости от способа поступления в организацию производится на основе ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 и закрепляется в учетной политике организации [1, 7].

На этапе производственного процесса в силу многообразия возникающих затрат для их эффективного учета предприятие должно иметь разветвленную производ-

ственную структуру. Например, для обогащательного производства характерно наличие таких производственных звеньев, как цеха обогащения, цеха крупного дробления, участки дообогащения, участки фильтрации концентрата и другие. Калькуляция производственной себестоимости добычи руды в разрезе технологических процессов может включать в себя статьи расходов, возникающих на процессах бурения скважин, взрывных работ, экскавации руды, вывозки руды транспортом, осушения карьера, ремонта и содержания внутрикарьерных дорог, погашения горно-подготовительных работ [3, с. 13–16].

В рамках единого технологического процесса, осуществляемого производственными подразделениями предприятия, имеет место совокупность внутренних факторов, влияющих на учет затрат и калькулирование себестоимости. К ним можно отнести следующие: особенности технологии и организации производства; осуществление технологического процесса в разрезе обособленных, но взаимосвязанных процессов; наличие специфических затрат в отрасли; наличие полуфабрикатов отдельных технологических процессов; разнообразие и разнохарактерность ассортимента выпускаемой продукции; высокая материалоемкость и энергоемкость технологического процесса; высокая степень негативного воздействия на окружающую среду; высокий профессиональный риск работников.

Нормативное регулирование учета производственных затрат предприятия осуществляется с помощью отраслевых инструкций и методических указаний по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции добывающих отраслей. В данных инструкциях приводится перечень продукции, выпускаемой горным предприятием; состав затрат, включаемых в себестоимость и их классификация; порядок расчета себестоимости по основным технико-экономическим факторам; процесс калькулирования себестоимости добычи и переработки. Следует отметить, что данные инструкции и методические указания действуют еще с начала 90-х годов прошлого века, и в связи с развитием технологий и совершенствованием методов добычи и переработки нуждаются в уточнениях и дополнениях [2].

Поскольку любая горнодобывающая деятельность сопряжена с негативным воздействием на окружающую среду, предприятие осуществляет природоохранные мероприятия и несет затраты, связанные с рекультивацией нарушенных земельных участков. Данные затраты признаются предприятием в качестве оценочного обязательства либо расходов текущего периода. С точки зрения нормативного регулирования предприятие пользуется правилами учета, указанными в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4].

Еще одним элементом нормативного регулирования в сфере горной промышленности являются письма Минфина России, разъясняющие спорные моменты в отношении учета затрат. Например, на основе письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 5 ноября 2013 г. № 03-05-05-01/47018 следует вывод, что материальные поисковые активы не являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций [6].

В результате рассмотрения особенностей нормативной базы для учета затрат в горной промышленности следует отметить, что в силу того, что добывающие отрасли являются приоритетным направлением экономики Российской Федерации, необходимо создание отраслевой методологии бухгалтерского учета на всех этапах деятельности горного предприятия. Это обеспечит правильное и единообразное отражение затрат, снизит налоговые риски и улучшит сопоставимость финансовых показателей организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Ибрагимова А.Х.* Отдельные аспекты учета затрат в нефтегазодобывающих предприятиях / А.Х. Ибрагимова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 2. – С. 66–68.
2. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца) [Электронный ресурс]: утв. Минтопэнерго РФ 25.12.1996 // СПС «КонсультантПлюс».
3. *Карпачева Л.П.* Учет, калькуляция и анализ издержек в горно-обогатительном производстве: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Л.П. Карпачева. – Белгород, 2004. – 24 с.
4. *Корнилова А.В.* Проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в угледобывающей отрасли / А.В. Корнилова // Молодой ученый. – 2013. – № 7. – С. 183–187.
5. *Литовченко Н.Н.* Метод успешных затрат в учете нефтегазовой отрасли / А.В. Литовченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/36477>. – Загл. с экрана.
6. О ведении бухгалтерского учета и налогообложения налогом на имущество организаций в отношении имущества, признаваемого с 1 января 2012 г. материальными поисковыми активами [Электронный ресурс]: Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 5 ноября 2013 г. № 03-05-05-01/47018 / СПС «ГАРАНТ».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): утв. Приказом Минфина РФ от 06.12.2011 № 125н // СПС «КонсультантПлюс».

**ОСОБЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВА И ИХ ВЛИЯНИЕ
НА ПОСТАНОВКУ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
НА МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Михайлова О.А.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.В. Тумашик, канд. экон. наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассмотрены организационно-технологические особенности молокоперерабатывающих предприятий. Раскрыто их влияние на учет затрат и калькулирование себестоимости молочной продукции.

Ключевые слова: молокоперерабатывающие предприятия, организационно-технологические особенности, учет затрат, калькулирование себестоимости.

Состояние продовольственного рынка и обеспечение населения высококачественными продуктами питания – одна из наиболее актуальных проблем для государства. Продовольственные товары удовлетворяют самую устойчивую и важную человеческую потребность – потребность в питании. Особое место в рационе человека занимают молоко и молочные продукты. Молочная промышленность России представляет собой совокупность организаций, специализирующихся на изготовлении из молока цельномолочной продукции, сыра, молочных консервов, йогуртов, творожных сырков и иных видов молочной продукции. Молоко используют либо как продукт питания в переработанном или переработанном виде, либо как сырье для пищевой отрасли промышленности.

Представим в таблице объем выпуска молочных продуктов в России (сумма складских запасов молочных продуктов на начало года и всех молочных продуктов, которые были произведены в России в течение года).

Объем выпуска молочных продуктов в России в 2010–2014 гг.

Показатели	2010	2011	2012	2013	2014
Объем выпуска (тыс. т)	11603,3	12029,6	12649,3	13010,4	13026,5
Динамика (% к предыдущему году)	–	3,7	5,2	2,9	0,1

Анализ данных таблицы показывает, что наблюдается положительная тенденция увеличения предложения, но из-за введенного эмбарго на ввоз молочной продукции темпы роста предложения за последние пять лет минимальны. Для выведения молочной отрасли из стагнации и наращивания производства молока и молочной продукции в стране следует создать благоприятные условия для снижения себестоимости продукции, направить внимание на устойчивость рынков сбыта и увеличить государственную поддержку молокоперерабатывающих предприятий.

В первую очередь производителям необходимо обратить внимание на учет затрат на молокоперерабатывающих предприятиях. Особенности предприятий молочной промышленности обуславливают сложность расчета себестоимости единицы продукции и высокую долю косвенных затрат, требующих грамотного распределения.

Цель учета затрат в молочной промышленности – создание информационной базы управления затратами организации, определение себестоимости продукции, анализ выполнения плановых показателей, выявления финансовых результатов, определение эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства.

Постановка того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в современных условиях связана с внутренними и внешними факторами, которые влияют на цели бизнеса, его оценку, масштабность и другие аспекты деятельности. Учет затрат на предприятиях молочной промышленности напрямую зависит от особенностей организации и технологии производственного процесса, действующих форм и структур управления и других факторов. На эффективность переработки молока влияет целый ряд факторов, важнейшим из которых является уровень себестоимости.

Организация производства и управления на молокоперерабатывающих предприятиях имеет особенности, объясняющиеся спецификой сырья и материалов, технологическим процессом, средствами труда, уровнем механизации и автоматизации производственных процессов, массовым типом производства, поточным производством и многими другими особенностями.

Исследователи в области молочной промышленности выделяют следующие основные факторы, влияющие на учет затрат на молокоперерабатывающих предприятиях:

- массовость и разнообразие ассортимента выпускаемой продукции;
- стадийная переработка исходного сырья и полуфабрикатов;
- строгая последовательность технологического процесса;
- одновременное получение из исходного сырья продуктов с разными потребительскими свойствами;
- отсутствие незавершенного производства;
- сезонность;
- ограниченный срок хранения сырья, материалов и готовой продукции;
- упаковка продукции как одна из стадий технологического процесса;
- необходимость контроля качества приобретаемого сырья, материалов и выпускаемой продукции др.

Структура производства и размер предприятия непосредственно влияют на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Выделяют следующие размеры молокоперерабатывающих предприятий по критерию объема переработки исходного сырья: крупные, средние и небольшие. Исходя из этого возможны варианты структуры производства в молочной промышленности – цеховая и бесцеховая.

Средние и малые предприятия организуют производственные участки, все расходы учитываются вместе по всем производственным участкам, что не дает однозначной информации об эффективности деятельности отдельного участка. При цеховой

структуре (в основном в крупных предприятиях) производство подразделяется на основное и вспомогательное. Расчеты более трудоемкие, но можно отслеживать эффективность каждого центра ответственности.

Сезонный характер поступления сырья и, как следствие, неравномерное использование производственных мощностей ведут к различной производительности труда и колебаниям себестоимости продукции по сезонам.

В настоящее время упаковка и потребительская расфасовка молочной продукции приобретают особую актуальность и непосредственно влияют на процесс сохранения качества и потребительских свойств продукта. Упаковочные материалы – значительная статья расходов в себестоимости готовой продукции.

При переработке молока и молочных производных по традиционным технологиям получают нормальные побочные продукты – обезжиренное молоко, пахту и молочную сыворотку или «вторичное молочное сырье», общие ресурсы которых составляют около 70 % объемов перерабатываемого молока.

Затраты на производство учитываются по цехам, границы которых совпадают с технологическими переделами производства однородных видов продукции. В связи с этим на многих молокоперерабатывающих предприятиях используют попередельный метод учета затрат. Внутри передела – обезличенный отпуск и расход сырья.

Представим технологическую схему производства молока.

Минимальное количество операций: приемка и оценка качества сырья, очистка и нормализация, термическая обработка и гомогенизация, охлаждение, фасовка, розлив, маркировка и хранение.

Следует отметить, что технологические схемы устойчивы, строго соблюдается режим обработки, существуют определенные рецептуры и нормы расхода. Массовый выпуск продукции, нормирование расходов каждого вида продукции создают условия для учета расхода сырья и материалов по нормам и отклонениям. Выявляются отклонения по местам их возникновения и виновникам – основной элемент нормативного метода, позволяющего вести ежедневный учет затрат. Этот метод учета затрат также популярен среди молокоперерабатывающих предприятий.

Некоторые авторы рассматривают метод «директ-костинг» как альтернативный вариант двум вышеперечисленным методам, отмечая, что почти 70 % зарубежных молокоперерабатывающих предприятий используют именно его.

Молокоперерабатывающая промышленность – одна из основных отраслей пищевой промышленности России, а произведенной продукции принадлежит важная роль в питании и здоровье населения.

Таким образом, постановка производственного учета на молокоперерабатывающих предприятиях находится в прямой зависимости от целей формирования информации о затратах и себестоимости, а также организационно-технологических особенностей производства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Бабаев Ю.А.* Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практ. пособие / Ю.А. Бабаев. – М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 188 с.
2. *Гульпенко К.В., Тумашик Н.В.* История, современность и перспективы развития калькулирования. Состояние и перспективы развития экономики (мировой, национальной, региональной): монография / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик. – Одесса: КУПРИЕНКО СВ, 2015. – 189 с.
3. *Замятина О.С.* Особенности финансов молочно-перерабатывающей промышленности / О.С. Замятина // *Экономические науки*. – 2014. – № 3.
4. Портал «Новости молочного рынка» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dairynews.ru>. – Загл. с экрана.
5. *Саватеев Е.В.* Экономика, организация, основы маркетинга в перерабатывающей промышленности: учеб. пособие / Е.В. Саватеев [и др.]. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 317 с.
6. *Шляхтунов В.И.* и др. Технология производства молока и молочных продуктов: учебное пособие / В.И. Шляхтунов [и др.]. – М.: НИЦ ИНФРА-М: Нов. знание, 2015. – 410 с.

**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ
И ВИДЫ КОНЦЕССИИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****Михалевич О.И.**

*аспирант I года обучения,
Белорусский государственный экономический университет*

Научный руководитель С.Г. Вегера, д-р экон. наук, доцент,
Полоцкий государственный университет

Центральную роль в развитии любой страны занимают инвестиции. Они являются важнейшей экономической категорией, одним из самых главных и эффективных двигателей экономического процесса.

Ключевые слова: концессия, договор концессии, концедент, концессионер.

Неотъемлемое условие нормального функционирования экономики – взаимодействие государственного и частного секторов. Это связано с тем, что государство не освобождено от выполнения своих ответственных функций, связанных с общественными интересами, а бизнес всегда остается источником развития народного хозяйства.

Важнейшая задача любого государства – создание устойчивой экономики. Основой такой экономики являются инвестиции, поэтому развитию данного направления уделяется повышенное внимание. Решение этой проблемы зависит не только от реализации программ приватизации, но и от использования других механизмов и форм,

не предполагающих передачу частным компаниям прав собственности в полном объеме. Действенный способ функционирования государственной собственности – развитие отношений государственно-частного партнерства, важнейшей формой которого являются концессии. В Республике Беларусь данному направлению уделяется повышенное внимание, поэтому развитие системы бухгалтерского учета по договору концессии является актуальным и практически значимым [1].

Концессия – договор на временную сдачу в эксплуатацию иностранному государству, юридическому или физическому лицу (концессионеру) на определенных, согласованных сторонами условиях предприятий, земельных участков, недр и других объектов и ценностей в целях развития или восстановления национальной экономики и освоения природных богатств [3].

Концессия представляет собой специфическую разновидность долговременной крупномасштабной аренды, объектом которой служит не только имущество, но и право осуществления деятельности в области коммунальных услуг, водо- и энерго-сбережения.

Согласно Закону Республики Беларусь «О концессиях», объектами концессии могут являться объекты, составляющие в соответствии с Конституцией Республики Беларусь исключительную собственность государства (недра, воды, леса); объекты, находящиеся только в собственности государства, и виды деятельности [3].

Объекты концессии административно-территориальных единиц – объекты концессии, находящиеся в коммунальной собственности, за исключением объектов концессии, сведения о которых составляют государственные секреты, и объектов концессии, имеющих стратегически важное значение для Республики Беларусь [3].

Оформляется концессия в виде концессионного договора, сторонами которого являются концедент (государство) и концессионер (юридическое лицо). Концессионером также может выступать иностранное юридическое лицо или физическое лицо. В данном случае речь будет идти о международной концессии. Концессионный договор – письменное соглашение, в силу которого одна сторона (концедент) обязуется предоставить другой стороне (концессионеру) на возмездной или безвозмездной основе на определенный срок право владения и пользования объектом концессии или право на осуществление вида деятельности [3].

Законом Республики Беларусь «О концессиях» от 12 июля 2013 года установлены три вида договора концессии, которые могут быть заключены на территории Республики Беларусь:

- полный концессионный договор;
- концессионный договор о разделе продукции;
- концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) [3].

Концессии в области недропользования – это передача концедентом концессионеру прав на поиск, разведку и добычу природных ресурсов. Концессии в области инфраструктуры – это передача концедентом концессионеру прав на владение и пользование объектами инфраструктуры, находящимися в собственности государства или муниципального образования. К таким объектам могут относиться объекты комму-

нальной и дорожной инфраструктуры, объекты систем образования и здравоохранения и прочие объекты, заключение концессионных соглашений в отношении которых допускается нормами российского законодательства.

В международной практике выделяют следующие типы концессионных соглашений:

- BOT (Build – Operate – Transfer) – «строительство – эксплуатация / управление – передача». Концессионер осуществляет строительство и эксплуатацию (в основном на праве собственности) в течение установленного срока, после чего объект передается государству. В договоре может быть предусмотрено право концессионера на продолжение управления объектом после передачи его в собственность государству. Как правило, концессионные схемы типа BOT используются для строительства автострад (Италия, Испания, Южная Корея), трубопроводов (Германия), электростанций (Турция, Индия, Таиланд), аэропортов (Египет, Греция, Канада), туннелей (Франция), стадионов и других объектов инфраструктуры, которые требуют значительных капиталовложений, но должны находиться в собственности государства;

- BTO (Build – Transfer – Operate) – «строительство – передача – управление». Концессионер строит объект, который передается государству (концеденту) в собственность сразу после завершения строительства, после чего он передается в эксплуатацию концессионера. Данная схема является более выгодной для государства, так как оно имеет возможность контроля над объектом концессии и в случае необходимости может влиять на решения и действия концессионера, если они наносят ущерб государству;

- BOO (Build – Own – Operate) – «строительство – владение – управление». Концессионер строит объект и осуществляет последующую эксплуатацию, владея им на праве собственности, срок действия которого не ограничивается;

- BOOT (Build – Own – Operate — Transfer) – «строительство – владение – управление – передача» – владение и пользование построенным объектом на праве частной собственности осуществляется в течение определенного срока, по истечении которого объект переходит в собственность государства. Часто рассматривается как способ развития крупных государственных инфраструктурных проектов с частным финансированием;

- BBO (Buy – Build – Operate) – «покупка – строительство – управление» – форма продажи, которая включает восстановление или расширение существующего объекта. Государство продает объект частному сектору, который делает необходимые усовершенствования для эффективного управления [2].

Тип заключаемого концессионного договора и его специфические условия в каждой стране в огромной степени зависят от владельца прав, а также от законов и налоговой политики, регулирующих вопросы собственности и использования объектов учета. Государство в концессионных договорах обычно выступает в роли владельца, но иногда оно может сохранять за собой функцию владельца доли активного участия [4, с. 43].

В заключение следует сказать о том, что в Беларуси, в стране с высокой долей государственной формы собственности, в условиях острого недостатка инвестиционных ресурсов применение еще одной достаточно привлекательной для инвестора формы вложения своих средств могло бы дать экономике значительные выводы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Банкаўскі вяснік: Інфармацыйна-аналітычны і навучна-практычны журнал нацыянальнага банка Рэспублікі Беларусь. – Вып. № 1 (618). – Январь 2016 г. [Электронны рэсурс]. – Режим доступа: <http://www.nbrb.by/bv/arch/618.pdf> (дата абрачэння: 05.01.2016). – Загл. с экрана.
2. Золотых Н.И. Государственно-частное партнерство в инновационной сфере / Н.И. Золотых, Б.П. Симонов, Г.П. Курапов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imeric-eurasia.ru> (дата обращения: 13.12.2015). – Загл. с экрана.
3. О концессиях: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 63-3 // ООО «Профессиональные правовые системы», 2015.
4. Райт Шарлотта Дж., Галлан Ребекка А. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / пер. с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 2007. – 688 с.

РАЗВИТИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ИНТЕГРИРОВАННОГО УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

Неткачева И.А.

*магистрант I курса,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Н.Н. Хахонова, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

В статье рассмотрена необходимость разработки и совершенствования системы интегрированного учета денежных потоков для детального изучения положения дел на предприятии, а также принятия стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: денежные потоки, система интегрированного бухгалтерского учета, финансовый учет, управленческий учет.

Проведя анализ научных работ современных авторов, можно проследить разграничение использования таких понятий, как «денежные средства» и «денежные потоки». Если говорить о процессах управления, то в учете используется термин «денежные средства», если рассматривать анализ – термин «денежные потоки». Что касается учета денежных потоков, то его организация и методология практически не рассматриваются в периодической литературе.

Поэтому в настоящее время необходимо следующее:

- разработка эффективной системы учета денежных потоков, выделения их в качестве самостоятельного объекта учета;
- формирование принципов, методов и методик финансового и управленческого учета денежных потоков;
- систематизация требований для обеспечения эффективного управления денежных потоков.

Система бухгалтерского учета охватывает почти все факты хозяйственной деятельности. Именно поэтому она является мощной информационной системой управления всех предприятий.

В российской системе бухгалтерского учета не уделяется должного внимания учету денежных потоков, не формируется полная и достоверная информация об их объемах, которые используются в оборотах организаций, несмотря на достигнутый уровень сближения с Международными стандартами учета и отчетности.

Выделение денежных потоков в качестве самостоятельного объекта учета позволит следующее:

- избежать возможных непредвиденных финансовых проблем;
- предоставлять полную информацию о любой хозяйственной операции;
- контролировать соблюдение расчетно-платежной дисциплины;
- анализировать движения денежных средств по организации в целом.

Поэтому необходимо развивать на предприятиях интегрированную систему учета денежных потоков, предполагающую развитие новой технологии, которая основывается на унификации методических подходов и доскональном знании каждой хозяйственной операции. В настоящее время необходимо совершенствование и развитие системы интегрированного учета, которое следует начать с определения основной его цели, объектов управления и структуры системы учета денежных потоков.

Итак, основная цель интегрированного учета – обеспечение пользователей необходимой информацией о денежных потоках, которая будет адекватна и своевременна для принятия правильных управленческих решений.

Для развития интегрированного учета денежных потоков необходимо правильно организовать управление оборотными средствами; капиталом, вложенным в основные средства; структурой капитала предприятия. Разработка политики привлечения новых финансовых ресурсов, отслеживание уровня и динамики финансовых результатов деятельности предприятия, контроль имущественного и финансового состояния предприятия, а также деловой активности и эффективности его деятельности являются необходимыми факторами развития интегрированной системы денежных потоков.

Необходимо разработать определенную систему интегрированного бухгалтерского учета денежных потоков, которая позволит решить ряд острых задач, стоящих перед российскими компаниями. Эта разработка позволит обеспечить следующее:

- отражение в учете всех финансовых операций, а не только связанных с непосредственным движением денежных средств;

- контроль за соблюдением планов, смет, бюджетов движения денежных средств для своевременного выявления и урегулирования ситуаций, вызвавших отклонения;
- анализ движения денежных средств в целом по организации, ее структурным подразделениям, центрам ответственности и отдельным видам хозяйственной деятельности;
- контроль за соблюдением расчетно-платежной дисциплины с целью своевременного выявления и устранения нарушений.

Совершенствование интегрированного учета денежных потоков можно осуществить благодаря выделению определенного объема и круга информации, которая должна поступать в финансовый отдел организации и которая будет обеспечивать внутренних пользователей данными о денежных потоках.

Правильное оформление документов, расчетов и прогнозов, в свою очередь, является методом совершенствования интегрированного учета денежных потоков. Это позволяет обеспечить точность и объективность предоставляемой информации.

К методам совершенствования системы также можно отнести следующее:

- распределение обязанностей по ведению бухгалтерского учета денежных потоков таким образом, чтобы были охвачены все направления движения денежных средств;
- разработка форм учетных регистров по движению денежных средств;
- группировка и анализ получаемых сведений, которые будут востребованы не только в бухгалтерии, но и в других подразделениях организации;
- разработка формы оперативной сигнальной документации.

Таким образом, внедрение в практику методов совершенствования интегрированной системы учета денежных потоков позволит раскрывать дополнительную информацию о движении денежных средств не только по итогам года, но и в течение определенного отчетного периода (квартал, полугодие).

Развитие и совершенствование системы интегрированного учета денежных потоков позволит детально и основательно изучать положение дел на предприятии и принимать эффективные управленческие решения, которые будут давать полную картину финансового состояния организации внутренним пользователям (руководству предприятий, подразделений, отделов).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента: учеб. пособие / И.Т. Балабанов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 528 с.
2. Бланк И.А. Управление денежными потоками / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. – 736 с.
3. Гуржий Н.А. Организация бухгалтерского учета денежных средств, анализ денежных потоков / Н.П. Гуржий // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 43. – С. 117–119.
4. Райн Б. Стратегический учет для бизнес-решений: учебник / Б. Райн; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

5. Сорокина Е.М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики / Е.М. Сорокина. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 176 с.

6. Хахонова Н.Н. Интегрированная система учета денежных потоков / Н.Н. Хахонова // *Фундаментальные исследования*. – 2006. – № 10. – С. 1–2.

7. Хахонова Н.Н. Характеристика этапов формирования системы интегрированного бухгалтерского учета денежных потоков / Н.Н. Хахонова // *Фундаментальные исследования*. – 2010. – № 1–3. – С. 91–95.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ

Нечипорук Д.А.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.В. Тумашик, канд. экон. наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Статья посвящена изучению теоретических аспектов учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками, определению целей и задач, рассмотрению сущности денежных потоков, системы управления денежными потоками в компаниях и формированию информационной базы для данных систем.

Ключевые слова: денежные потоки, учетно-аналитическое обеспечение, управление.

В российской практике и теории управления организациями оценка эффективности их деятельности основана в большей степени на прибыли. Но прибыль организации – условный показатель. Обращаясь к денежным потокам, отметим, что они являются реальным фактом деятельности организации. Поэтому вполне целесообразно принимать данный показатель во внимание, особенно при оценке эффективности деятельности. Для этого необходимо создание учетно-аналитической системы обеспечения управления денежными потоками, которая будет соответствовать целям управления организации и обеспечивать эффективность этого управления.

Значительный вклад в области изучения денежных потоков внесли такие ученые, как И.Т. Балабанов, Г.И. Хотинская, В.В. Ковалев, И.Ю. Слащев, В.А. Чернов, В.В. Бочаров и др. Из зарубежных авторов – это Д. Стоун, Ж. Ришар, Дж. Бейли, Э. Хелферт и др.

Итак, можно выделить три подхода к пониманию термина «денежные потоки». В первом его рассматривают как разницу между притоком и оттоком денежных средств. Второй подход определяет денежный поток как совокупность всех поступлений и выплат денежных средств, распределенных во времени [1]. Согласно третьему

подходу денежный поток – это сумма поступлений денежных средств за отчетный период вместе с суммой остатка на начало отчетного периода и суммы выбытия средств за отчетный период. В совокупности второй и третий подходы более полно раскрывают сущность денежных потоков.

Обращаясь к управлению денежными потоками организации, можно сказать, что под ним подразумевается оценка производственных и финансовых направлений деятельности данной организации, а также поиск и мобилизация источников средств для обеспечения этой деятельности. Вся система управления денежными потоками представляет собой комплекс методов, инструментов и различных специальных приемов, которые постоянно воздействуют на движение денежных средств для достижения целей. Основная цель управления денежными потоками – поддержание финансового равновесия организации при ее развитии благодаря балансированию поступлений денежных средств и их расходования, а также их синхронизации во времени.

Для раскрытия информации в полной мере о денежных потоках при управлении ими в учетно-аналитическом обеспечении необходимо создать адекватную систему показателей управления денежными потоками. Информация поступает со всех уровней управления, поэтому должна включать показатели стратегического управления (нормативно-правовые, макро- и микроэкономические), технического управления (нормативно-плановые, по источникам финансирования, по предприятию в целом и по видам деятельности), оперативного управления (по центрам ответственности, по подразделениям, по товарным группам, по бизнес-единицам, по сегментам деятельности и бюджетно-сметные) денежными потоками.

На сегодняшний день по вопросу определения понятия учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками также нет общего мнения, как и в подходах к сущности самих денежных потоков. В целом его можно охарактеризовать как систему, включающую информацию из разных видов учета (стратегического, финансового и управленческого) и анализа (стратегического, финансового и оперативного), которая характеризует направления и суммы денежных потоков субъекта экономики в процессе его финансово-хозяйственной деятельности. Можно сказать, что учетно-аналитическое обеспечение управления денежными потоками является своего рода поставщиком информации, которая используется аппаратом управления для принятия обоснованных и взвешенных решений по вопросам эффективного развития своей организации. В зависимости от того, какие цели преследует управленческий аппарат организации, учетно-аналитическое обеспечение может ставить разные цели и в этих рамках выполнять различные задачи. Так, одна из основных его целей – обеспечение руководства информацией, соответствующей требованиям, которые мы указали ранее, а также отображающей сумму совокупного денежного потока, степень эффективности его использования и существующие пути оптимизации денежных потоков.

В рамках данной выделенной цели учетно-аналитическое обеспечение управления денежными потоками должно выполнять следующие задачи:

- создание и структурирование информационной базы, в полной мере характеризующей все компоненты, из которых состоят денежные потоки, и влияющие на них факторы;

- оценка совокупного денежного потока;
- комбинирование и систематизация данной информации и выявление ее основных пользователей, а также ее источников;
- определение главных аналитических показателей денежных потоков и дальнейшее их систематизирование;
- проведение текущего анализа денежных потоков с помощью выделенных аналитических показателей;
- планирование и составление на его основе прогнозного отчета о денежных потоках;
- анализ и оценка эффективности деятельности компании на основе результатов прогнозного анализа денежных потоков.

В экономической литературе существуют различные подходы к структуре учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками. Например, А.Ф. Набиуллин отмечает необходимость поэтапного учета денежных потоков с учетом принципов системности и целевой направленности. Системность определяется финансовой структурой предприятия – иерархической системой центров финансовой ответственности (администрация, служба маркетинга, служба продаж, места продаж, цех производства, снабженческая служба, склады), которые должны классифицироваться в зависимости от поставленных целей и задач управления. Он предлагает использовать штафельную форму учета, являющуюся учетным регистром, который собирает данные о денежных потоках компании. В свою очередь, штафель является бухгалтерским счетом, имеющим особую форму, где отражаются дебетовые и кредитовые обороты в общей графе.

Н.Н. Хахонова представляет структуру учетно-аналитического обеспечения из информации, формируемой стратегическим, финансовым и управленческим учетами и соответствующим анализом. Сам процесс получения, обработки и предоставления учетной информации о денежных потоках для всех заинтересованных пользователей (внешних и внутренних) имеет циклический вид, включающий различные ступени. Выделяется финансовая и бухгалтерская информация, данные управленческого учета, данные финансовой отчетности и данные, формируемые несистемным путем.

А.В. Кучинский предлагает фасетную структуру организации аналитического учета денежных потоков (фасет – рамка), которая состоит из пяти фасет первого уровня: Ф₁ «...», Ф₂ «Вид движения денежных средств», Ф₃ «Проекты», Ф₄ «Этапы и работы», Ф₅ «Центры ответственности», которые построены по единичному или групповому принципу. Каждая группа подчинена синтетическому счету. Выделяются следующие синтетические счета: денежные средства в кассе, на расчетных счетах, на специальных счетах, эквиваленты денежных средств, прочие денежные средства. Данная модель позволяет осуществить многомерный аналитический учет.

С целью формирования учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками необходимо классифицировать денежные потоки, чтобы в полной мере охарактеризовать их виды, обеспечить систематизацию, накопление и раскрытие информации о них для дальнейшего анализа и оценки. Классификация денежных потоков представлена в таблице.

Классификация денежных потоков

Классификационный признак	Виды денежных потоков	Классификационный признак	Виды денежных потоков
Вид деятельности, в результате которой возникает поток денежных средств предприятия	Денежный поток от операционной деятельности	Отношение к изучаемому времени	Прошедший денежный поток
	Денежный поток от инвестиционной деятельности		Фактический денежный поток
	Денежный поток от финансовой деятельности		Ожидаемый (будущий) денежный поток
Влияние денежного потока на величину денежных средств предприятия	Внутренний денежный поток	Метод расчета денежного потока	Валовый денежный поток
	Внешний денежный поток		Чистый денежный поток
Направление движения денежных средств	Входящий денежный поток (приток)	Форма денежных средств	Поток наличных денежных средств
	Исходящий денежный поток (отток)		Поток безналичных денежных средств
Вид валюты денежного потока	Денежные потоки в национальной валюте	Метод оценки во времени	Простой денежный поток
	Денежные потоки в иностранной валюте		Дисконтированный денежный поток
Источники возникновения денежного потока	Бюджетный денежный поток	Степень приоритетности денежного потока	Приоритетный денежный поток
	Кредитный денежный поток		Второстепенный денежный поток
	Собственный денежный поток		

Полагаем, что, несмотря на существенный вклад ученых в разработку теоретических и организационно-методических положений учета и анализа денежных потоков организации, многие вопросы остаются дискуссионными и требуют проведения научных исследований в области формирования учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бланк И.А. Управление денежными потоками / И.А. Бланк. – Киев: Ника-Центр, 2007. – 752 с.

ПЛАТНЫЕ УСЛУГИ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КУЛЬТУРЫ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Нургалиева М.Г.

*магистрант II курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель Э.К. Салахова, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

В статье рассматриваются проблемы использования инструментария управленческого учета при формировании цен на платные услуги бюджетной организации. На примере бюджетного учреждения культуры проанализированы методические и организационные аспекты ведения управленческого учета. Дана оценка учетно-аналитическому обеспечению процесса формирования цен на платные услуги учреждения культуры.

Ключевые слова: учреждение культуры и искусства, платные услуги.

В государственной политике РФ культуре отведена важная роль в обеспечении высокого качества жизни граждан и гармонии отношений в обществе как национальному приоритету в процессе сохранения единства культурного пространства [4]. Бюджетные учреждения культуры решают специфические задачи по духовному обогащению, самореализации и развитию личности в обществе. По данным табл. 1, где приведено сравнение количественных показателей развития учреждений культуры в 2014 г. по сравнению с 1990 г., наблюдается тенденция увеличения количества театров и музеев в РФ, рост количества работников в сфере культуры и искусства.

Таблица 1

Динамика показателей реализации культурной политики в РФ за 1990–2014 гг.

Показатели	1990 г.	2014 г.	Отклонение	
			абс. (+; -)	%
Количество театров, ед.	382	661	279	173
Количество музеев, ед.	1315	2731	1416	207,7
Количество культурно-досуговых центров, тыс. ед.	73,2	36,9	-36,3	50,4
Численность работников в сфере культуры и искусства, тыс. чел.	668,3	778,4	110,1	116,5
Численность работников в сфере культуры и искусства на 1000 жителей, чел.	4,52	5,42	0,9	120
Численность работников в сфере культуры и искусства на 1000 занятых в экономике, чел.	9,27	11,49	2,22	123,9

В основах законодательства РФ о культуре предусмотрено финансирование учреждений культуры и искусства не менее 2 % из федерального и не менее 6 % из терри-

ториального бюджетов. Однако на практике в результате дефицита данных бюджетов это требование не выполняется, несмотря на рост величины финансирования культуры и кинематографии в абсолютном значении (табл. 2). В европейских странах и США расходы на данные сферы общественного сектора составляют более 200 евро.

Таблица 2

Динамика показателей финансового обеспечения культурной политики РФ в 2013–2014 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	Отклонение	
			абс.(+; -)	%
Расходы на культуру и кинематографию, млрд руб.	376,9	410	+33,9	108,8
Расходы на культуру и кинематографию в ВВП, %	0,39	0,57	+0,18	–
Расходы на культуру и кинематографию в расходах консолидированного бюджета, %	1,36	1,48	+0,12	–
Расходы на культуру и кинематографию на душу населения, руб.	195	2853,2 (≈57евро)	+2658,2	–

Проводимая в течение последних двух десятилетий реформа бюджетной сферы направлена на ориентацию финансирования учреждений с учетом объема и качества предоставления услуг в области культуры и искусства. Повышение эффективности функционирования учреждений связывается с сокращением темпов роста внутренних расходов учреждения и формированием стимулов для привлечения внебюджетных источников финансирования их деятельности. В процессе осуществления данного подхода в 2014 г. из государственного бюджета были профинансированы от общей суммы издержек:

- музеи – на 80,2 %;
- театры – на 73,1 %;
- концертные организации – на 78,6 %;
- библиотеки – на 98 %.

Доля благотворительных пожертвований и средств спонсоров в 2014 г. составила: в музеях – 2,2 %, в театрах – 1,2 %, концертных организациях – 0,9 %, в библиотеках – 0,6 %. То есть произошло частичное недофинансирование деятельности большинства учреждений культуры и искусства. Следует отметить, что возможности для роста внебюджетных доходов учреждений культуры и искусства ограничены ввиду низкой пропускной способности и вместительности данных учреждений, а также сокращения доступа широких слоев населения к культурным ценностям в связи с ростом цен.

В процессе реформы финансирование бюджетных учреждений культуры и искусства стало осуществляться на основе государственного задания на оказание государственных услуг, которое пришло на смену 100 %-му финансированию издержек учреждений по утвержденной смете. В этих условиях учреждения культуры вынуж-

дены оказывать дополнительные платные услуги для поиска внебюджетных источников финансирования [2].

Так, для учреждения культуры и искусства «Астраханская государственная картинная галерея (АГКГ) им. П.М. Догадина» по оказываемой государственной услуге «Организация и проведение экскурсионного обслуживания и экспозиционно-выставочной деятельности» задание определено по количеству посетителей (человек) и количеству выставок (единиц) (табл. 3).

Таблица 3

Показатели деятельности АГКГ им. П.М. Догадина за 2014 г.

Показатели	2014 г.
Количество посетителей, тыс. чел.	100
Количество выставок, ед.	48
Объем платных услуг населению, тыс. руб.	4306,4
Всего работников, чел.	76,5
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	13957,7
в том числе за счет приносящей доход деятельности, тыс. руб.	590,2

Фонд оплаты труда работников картинной галереи имени П.М. Догадина в 2014 г. от платных услуг населению по статье «Деятельности музеев и охрана исторических мест и зданий» составил 4,2 %.

Еще не менее важным направлением реформы бюджетной сферы стало требование к повышению прозрачности и подотчетности расходования бюджетных средств на выполнение задания по оказанию государственных услуг [1]. Для выполнения данного условия учреждениям культуры и искусства необходимо вести отдельный бухгалтерский учет результатов (доходов и расходов) в рамках выполнения государственного задания и в сфере оказания дополнительных платных услуг. Учет показателей оказания дополнительных платных услуг требуется также для оценки эффективности данных направлений деятельности и принятия соответствующих управленческих решений по ее регулированию (расширению, сокращению, диверсификации и т. п.).

Организация управленческого учета в бюджетном учреждении (выделение в структуре учреждения центров ответственности за расходы и доходы, определение индикаторов их результативности, управленческий контроль и анализ, бюджетирование и т. п.) позволит разграничить виды оказываемых услуг не только по источникам финансирования, но и по отдельным наименованиям, а также определить показатели их эффективности [3]. Внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, и среднесрочного финансового планирования также невозможно осуществить без реализации основных принципов управленческого учета. Управленческая подсистема бюджетного учета позволит выявить недостатки и скрытые резервы в деятельности учреждений культуры и искусства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Набойщикова Т.Ю.* Учетная политика для целей управленческого учета в бюджетных учреждениях / Т.Ю. Набойщикова // Вестник Волгогр. гос. ун-та. – Сер. 3 Экон. Экол. – 2009. – № 1 (14). – С. 158–162.
2. *Проталинская Ю.О.* Методика построения и функционирования единого учетного информационного пространства жилищно-коммунальной системы / Ю.О. Проталинская // Астрахан. отд. ВЭО России. – Астрахань, 2005. – 34 с., илл., рукопись депонирована в ВИНТИ, № 52-В2006.
3. *Салахова Э.К., Черниченко Т.А.* Организация и ведение управленческого учета в рыночных условиях // Приборы. – 2002. – № 8. – С. 64–68.
4. Стратегия государственной культурной политики на период до 2030 года: утв. Распоряжением Правительства РФ от 29.02.2016 г. № 326-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mkrf.ru/upload/mkrf/mkdocs2016/09_03_2016_01.pdf. – Загл. с экрана.

**ЭКОЛОГИЗАЦИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
И ЕЕ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ****Перепечкина М.А.**

*магистрант I курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель Э.К. Салахова, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

В статье рассматриваются проблемы организации экологического учета как одной из подсистем бухгалтерского учета. Автор рассмотрел эволюцию экологического учета и его отличия от других видов хозяйственного учета. Дана оценка влияния экологизации бизнеса на формирование информации в учетной системе.

Ключевые слова: экологический учет, природоохранные затраты и обязательства.

Проблема предотвращения отрицательных воздействий материально-производственной деятельности человечества на естественное окружение стала одной из самых насущных проблем современности.

Экологическая деятельность обычно рассматривается бизнес-сообществом как затратная, поэтому большинство руководителей компаний уверены в убыточности природоохранной деятельности. Исходя из этой позиции, образование токсичных отходов на предприятиях и, соответственно, негативное воздействие на окружающую среду с каждым годом растет. Статистические данные о воздействии российских предприятий на экологическую обстановку за последние пять лет представлены на рисунке.

На рисунке видно, что только 1/3 часть образованных на предприятиях и в организациях токсичных отходов обезвреживается.



Динамика образования и использования токсичных отходов российских предприятий за 2011–2015 гг.

Хотя научные исследования и практический опыт свидетельствуют о том, что расходы и обязательства, обусловленные природоохранной деятельностью, становятся настолько значительными, что недостаточное внимание к ним существенно увеличивает риск искажения картины финансового положения организаций, формирующейся в бухгалтерском учете и отчетности. Это отражается на объективности и эффективности принятия управленческих решений, которые могут значительно изменять инвестиционную привлекательность, конкурентоспособность и в целом имидж предприятия. В группе мероприятий, относящихся к информационным методам экологического управления, экологический учет занимает важное место [2, с. 67].

Впервые концепция экологического учета была выдвинута в 1992 г. на конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию (встречи на высшем уровне «Планета Земля» в Рио-де-Жанейро), на которой была принята Повестка дня на XXI век по обеспечению устойчивого развития.

Экологический учет можно представить как процесс отражения в системе бухгалтерского учета природоохранных затрат и обязательств организаций, а также социально-эколого-экономических результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления бизнесом и достижения оптимальной эколого-экономической ниши на рынке товаров и услуг.

Существует ряд различий бухгалтерского и экологического видов хозяйственного учета, объективно объясняющих необходимость их отделения друг от друга (табл. 1).

Методика ведения экологического учета предполагает использование дополнительной информации из других видов учета (бухгалтерского финансового и управ-

ленческого, статистического, налогового) и в этом плане способствует наиболее полному отражению социальной ответственности в отчетности предприятий [4, с. 172].

Таблица 1

Различия бухгалтерского и экологического видов учета

Область различия	Экологический учет	Бухгалтерский учет
Цель и задачи	Учет экологических аспектов деятельности предприятия	Учет формирования финансового результата деятельности предприятия
Формируемая информация	Экологические паспорта предприятия, государственные кадастры, статистическая отчетность и пр.	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовая отчетность и пр.
Пользователи и характер информации	Обеспечение всех заинтересованных сторон информацией об экологическом влиянии предприятия на окружающую среду, а также о затратах на экологическую безопасность	Обеспечение всех заинтересованных сторон информацией об условиях и результатах деятельности предприятия

Для отражения объектов экологического учета могут быть использованы синтетические счета бухгалтерского финансового учета, представленные в табл. 2 [3, с. 125].

Таблица 2

Счета для отражения объектов экологического учета

Объекты учета	Номер счета, субсчета
Капитальные вложения в экологию и социальную сферу	07; 08
Основные средства (экологические и социальные)	01; 03
Материальные запасы экологического и социального назначения	10; 15; 16; 19
Текущие экологические и социальные расходы	20; 23; 25; 26; 91; 02
Положительная деловая репутация (гудвил)	04
Социально-трудовые обязательства	70; 69; 68 – НДФЛ; 73; 76; 96
Экологические обязательства	60; 76; 68 – водный налог, 68 – лесной налог, 68 – земельный налог, 68 – НДС и т. п.
Капитализация стоимости компании	83; 98

К сожалению, экологический учет еще не получил окончательного осмысления и логической завершенности как комплекс сформированных знаний в экономико-экологической теории и практике. Кроме того, до сих пор не выработаны стандарты и правила, которые охватывали бы все составляющие учета природопользования и природоохранной деятельности предприятий. Отсюда и вытекает неоднозначное толкование сущности, задач и метода экологического учета.

Экологизация учетной системы поможет обеспечить решение следующих задач:

- формирование экологической информации финансового и нефинансового характера;
- моделирование подсистемы учета природоохранной деятельности экономических субъектов;
- оценка экологической эффективности хозяйственной деятельности предприятий и организаций;
- комплексное отражение экономической и экологической деятельности организации и т. д. [1, с. 33].

Выход отечественных предприятий на мировой рынок выявил необходимость пересмотра собственной экологической ответственности перед обществом для достижения соответствия требованиям международного бизнес-сообщества. Многие российские компании стали включать в свою корпоративную отчетность показатели снижения антропогенного влияния на окружающую среду в процессе осуществления своей деятельности. Более того, мировые рейтинговые агентства оценивают экологическую составляющую себестоимости представленного на мировом рынке товара [3, с. 127]. Экологически ответственный бизнес привлекателен для инвесторов, государственных органов и общества в целом. Особенно остро данная проблема стоит перед нефтегазовым сектором экономики России. Изучение результатов реализации экологической политики предприятий данного сектора экономики показало, что отечественные компании стали активно включаться в процессы снижения негативного воздействия на окружающую среду, инвестировать в это направление, вести учет и отражать в отчетности экологические показатели деятельности.

Таким образом, экологические проблемы напрямую влияют на деятельность предприятий, их финансовое состояние и на показатели финансовой отчетности, поэтому любое современное предприятие необходимо рассматривать и учитывать в целом как комплекс, включающий в себя элементы окружающей его природной среды. Поскольку традиционные системы учета не всегда позволяют соответствующим образом учесть постоянно увеличивающиеся экологические затраты, то предлагается выделить экологический учет в автономную учетную подсистему.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Кожухова О.С.* Влияние экологизации производства на методику бухгалтерского учета / О.С. Кожухова // *Экономические науки. Учет и аудит.* – 2011. – № 9 (141). – С. 32–36.
2. *Мельник Л.Г.* Социально-экономический потенциал устойчивого развития: учебник для студ. высш. уч. зав. / Л.Г. Мельник, Л. Хенс. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2010. – 1120 с.
3. *Салахова Э.К.* Современные проблемы организации социально-экологического учета и составления отчетности / Э.К. Салахова // *Вестник Астраханского государственного технического университета, Серия «Экономика».* – 2014. – № 2 (июнь). – С. 120–128.
4. *Салахова Э.К.* Современные проблемы развития эколого-экономического учета в России / Э.К. Салахова // *Вестник Астраханского государственного технического университета.* – 2004. – № 3. – С. 169–174.
5. *Салахова Э.К.* Эколого-экономический учет как новый вид хозяйственного учета / Э.К. Салахова // *Приборы.* – 2002. – № 12. – С. 54–58.

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ
ОРГАНИЗАЦИЕЙ В КРИЗИСНОЙ СИТУАЦИИ****Приёмывшев Н.А.**

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель К.В. Гульпенко, канд. экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Проблематика учета и анализа кризисных состояний складывается из-за особого ситуационного положения компаний, которое требует дополнительных методических рекомендаций и определения важных инструментов для анализа и оценки текущего состояния и диагностирования будущего состояния для управленческого состава компании, потенциальных инвесторов и контрагентов фирмы.

Ключевые слова: кризисные состояния, учетно-аналитическое обеспечение, рекомендации к формированию составления учетно-аналитической информации.

Экономический кризис – это нарушение равновесия между спросом и предложением на товары и услуги. Он порождает депрессивный процесс в экономической конъюнктуре. В широком значении – всеобщее либо свойственное отдельной отрасли или региону состояние угнетенной конъюнктуры. Кризисные ситуации – это ситуации, в которых приводятся в движение те силы, которые могут привести систему к развитию и выходу на новый уровень.

Одним из этапов кризисных состояний является банкротство – это финальный этап, после которого компания прекращает свое существование либо приостанавливает свою деятельность.

Несостоятельность (банкротство) – признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме погасить требование кредитора или кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

В настоящее время существуют различные приемы и способы оценки банкротств и кризисных состояний. Важно умение специалистов правильно диагностировать эти состояния на ранних этапах, когда у управленческого состава компании есть возможность изменить ситуацию пусть и не коренным образом, но найти дополнительные ресурсы или предпринять специфические шаги для стратегического маневра.

На всех этапах принятия этих управленческих решений важно оценивать финансовое состояние. Оценку финансового состояния на предварительных этапах делают на основании учетно-аналитических данных посредством определения следующих параметров:

1) абсолютная устойчивость: запасы меньше суммы собственных оборотных средств и краткосрочных кредитов;

2) нормальная устойчивость: запасы равны сумме собственных оборотных средств и краткосрочных кредитов;

3) минимальная финансовая устойчивость: запасы равны сумме собственных оборотных средств, краткосрочных кредитов и источников, ослабляющих финансовую напряженность.

4) предкризисное состояние (легкий кризис, глубокий кризис, катастрофа):

- запасы больше суммы собственных оборотных средств и кредитов;
- запасы больше суммы собственных оборотных средств, кредитов и источников, ослабляющих финансовую напряженность.

Это первичная диагностика, позволяющая пользователям учетно-аналитических данных понять ситуацию в компании на текущий момент времени и оценить ее состояние.

Следующим приемом оценки учетно-аналитической информации является анализ финансовых коэффициентов, а именно:

- текущей ликвидности;
- быстрой ликвидности;
- абсолютной ликвидности;
- автономии;
- финансового левериджа и др.

На их основе можно по отчетным периодам сделать заключение о текущем состоянии, прогнозировать платежеспособность компании, определить долю заемного и собственного капитала компании и устойчивость. На основе этих коэффициентов можно диагностировать внешние и внутренние условия компании на текущий момент времени и определить некоторые тенденции.

Важнейшим инструментом методики оценки кризисных состояний являются многофакторные модели, которые также строятся на основе учетно-аналитических данных коммерческих компаний.

Целями многих моделей являются прогнозирование и выявление этапа кризиса на данный момент времени, а также возможная фаза его наступления: модель Альтмана, модель Таффлера, модель Лиса и др.

На основе полученного результата можно сделать заключение о состоянии компании на предыдущих стадиях развития, в текущем состоянии и построить прогноз на перспективу, также важно учесть степень влияния непредусмотренных факторов и сделать попытку анализа их вероятностного наступления.

Важно отметить, что учетно-аналитическая информация используется для специфического анализа кризисных состояний и оценки вероятности банкротств.

Банкротство – это результат взаимодействия внутренних и внешних по отношению к фирме факторов. Внешними причинами называются те причины, на которые предприятие не способно повлиять в рамках микроуровня. Внутренние причины обычно зависят от самой организации и отражают способность рационального использования ресурсов (ограниченных) для достижения максимально выгодного результата.

Внешние факторы, оказывающие сильное влияние на деятельность предприятия в стабильных макроэкономических условиях:

- 1) состояние экономики, которое определяет уровень доходов и накоплений населения; фазы экономического цикла и т. д.;
- 2) демографию, состояние которой определяет размер и структуру потребности, совокупную покупательскую способность и платежеспособность населения;
- 3) стабильность внутренней политики, которая реализуется через законодательство;
- 4) культуру, которая находит свое проявление в привычках, нормах потребления отдельных видов благ и предпочтении определенных видов услуг;
- 5) динамику развития науки и техники, которая определяет все составляющие процесса производства товаров на национальном и мировом уровнях.

Внутренние факторы банкротства:

- ресурсы и способы их использования;
- принципы деятельности фирмы;
- философия фирмы;
- качество и уровень использования маркетинга.

Комплексное взаимодействие внутренних и внешних факторов на практике проявляется в виде следующих изменений на предприятии:

1) возникновение убытков, связанных с неудовлетворительной работой с рынком и неспособностью товара успешно конкурировать;

2) резкое повышение издержек производства и сбыта товара, что может быть связано как с нерациональной структурой управленческого аппарата, так и с применением дорогостоящих технологий и предметов труда;

3) утрата уровня предпринимательской культуры, которая включает квалифицированный состав персонала, технический уровень производства, психологический настрой руководства и всего коллектива.

На всех этапах непрерывной деятельности компании совершается анализ и учет данных для их истолкования управленческим персоналом и принятия будущих управленческих решений.

Автор ставит перед собой задачу вынесения следующих рекомендаций по выявленным закономерностям и специфике учетно-аналитической информации в кризисный период компании.

1. Оценить степень влияния кризисного состояния предприятия на формирование методики использования учетно-аналитической информации.

2. Определить специфические особенности, которые отличают формирование учетно-аналитической информации для управленческих процедур на предприятии, которое находится на разных этапах судебных и досудебных процедур.

3. На основе данных управленческой и финансовой информации и проведенного по ним анализа выдвинуть предложения по совершенствованию текущего экономического положения компании, которая находится в кризисном состоянии, также возможно предложение различных моделей и аналитических процедур.

4. Предложить расширение информационной базы анализа финансовой и хозяйственной деятельности для вероятностной оценки наступления банкротства при использовании значений и показателей, которые содержатся в отчетности и которые выражены в статьях экономического баланса о финансовых резервах, доходах, расходах и платежах.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Клинов Н.* Реорганизация и ликвидация юридического лица / Н. Клинов, Д. Назаров. – СПб.: Питер, 2003. – 156 с.
2. *Ковалева О.В.* Аудит: учеб. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов / под ред. О.В. Ковалевой. – М.: ПРИОР, 2002. – 320 с.
3. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.03.2016).
4. *Райзберг Б.А.* Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
5. *Сверчкова О.Ф.* Управление несостоятельным предприятием при помощи стратегического учета / О.Ф. Сверчкова // Теория и практика антикризисного менеджмента. – Пенза, 2003. – С. 95–98.
6. *Фролова Т.А.* Макроэкономика / Т.А. Фролова. – Таганрог, 2006. – 288 с.
7. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://abc.informbureau.com/>. – Загл. с экрана.

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ОБЕСПЕЧЕНИИ СОБЛЮДЕНИЯ ПРИНЦИПА НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Сметанина Н.Е.

*магистрант I курса факультета бизнеса,
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Н.Н. Овчинникова, канд. экон. наук, доцент,
Новосибирский государственный технический университет

Деятельность организации подвержена влиянию негативных факторов, оказывающих воздействие на ее финансовое состояние. В связи с этим существует реальная угроза несоблюдения принципа непрерывности деятельности. Поэтому организациям необходим внутренний контроль, который способен минимизировать проявление рисков хозяйственной деятельности, создающих угрозу для дальнейшего функционирования.

Ключевые слова: внутренний контроль, принцип непрерывности деятельности, экономические преступления, внутренние и внешние факторы.

Пользователи бухгалтерской финансовой отчетности уделяют особое внимание информации об имущественном положении и финансовых результатах компании. Соблюдение организацией принципа непрерывности деятельности говорит о финансово-экономическом благополучии экономического субъекта и является залогом его эффективного функционирования.

Каждые два года аудиторская компания PricewaterhouseCoopers (PwC) осуществляет обзор экономических преступлений, совершенных в России. По этим данным, за 2014 год 60 % компаний заявили о том, что стали жертвами экономических преступлений [3]. В 2014 году по сравнению с 2011 годом на 23 % увеличилось количество респондентов, пострадавших от экономических преступлений. Основными видами экономических преступлений, с которыми, по данным PwC, сталкиваются российские компании, являются незаконное присвоение активов (69 %), взяточничество и коррупция (58 %), манипулирование данными бухгалтерского учета (25 %). Хищение активов из организации и коррупция – самые распространенные виды экономических преступлений. На достоверность отчетности незаконное присвоение активов и коррупция оказывают косвенное влияние. Все большее распространение получает такой вид мошенничества, как манипуляция данными бухгалтерского учета. Данный вид мошенничества напрямую влияет на достоверность бухгалтерской отчетности, искажая информацию о реальном положении дел компании и нарушая соблюдение всех бухгалтерских принципов, в том числе и принципа непрерывности деятельности. Таким образом, в связи с увеличением экономических преступлений существует острая необходимость своевременного реагирования на изменения, происходящие в организации. Необходим инструмент эффективного управления, который сможет контролировать деятельность компании на всех уровнях.

Данные обзора экономических преступлений в России за 2014 год показывают, что наиболее эффективным методом обнаружения экономических преступлений, по мнению 19 % российских респондентов, является создание корпоративной службы безопасности, а 10 % респондентов утверждают, что в раскрытии преступлений им помогли результаты анализа данных и внутренний аудит [3]. Таким образом, можно сделать вывод, что внутренний контроль является одним из инструментов проверки имущественного и финансового положения организации. Тем самым он способствует обеспечению непрерывного функционирования организации.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организация подвержена неблагоприятному влиянию внутренних и внешних факторов, которые могут стать причиной прекращения деятельности организации.

В связи с кризисными тенденциями в экономике можно выделить следующие наиболее существенные факторы:

- 1) макроэкономическая и финансовая нестабильность;
- 2) высокие темпы инфляции в России;
- 3) высокий уровень конкуренции;
- 4) высокая степень физического и морального износа основных средств хозяйствующих субъектов реального сектора;
- 5) недостаточный уровень подготовки кадров.

В соответствии с мировой практикой банкротств на финансовую неустойчивость организации влияет в среднем 30 % внешних и 70 % внутренних факторов. В развитых зарубежных странах доля внешних факторов составляет 15 %, а внутренних – 85 %, в России доли внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на финансовое состояние организации, находятся в одинаковом соотношении. Коммерческие организации на негативное воздействие внешней среды влиять практически не могут, в то время как влияние внутренних факторов находится в прямой зависимости от управленческих решений руководства организации [1, с. 23].

Вышеуказанное подтверждает, что существует множество причин несоблюдения принципа непрерывности деятельности. Поэтому в организации необходима служба внутреннего контроля, которая способна минимизировать проявление рисков хозяйственной деятельности, создающих угрозу для дальнейшего функционирования.

Система внутреннего контроля формируется одновременно с созданием экономического субъекта любой организационно-правовой формы. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», экономический субъект обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [2]. Внутренний контроль в хозяйствующих субъектах является важнейшей частью современной системы управления ими, позволяющей достичь целей, поставленных собственниками, с минимальными затратами. Наличие эффективно работающей системы внутреннего контроля – важнейший фактор роста конкурентоспособности организации. Это происходит за счет того, что внутренний контроль дает возможность вовремя обнаруживать недостатки в деятельности организации и принимать меры по

устранению данных факторов, в том числе и тех, которые способны негативно влиять на ведение деятельности экономическим субъектом непрерывно. Для этого выделяются основные направления системы внутреннего контроля:

- обнаружение экономических нарушений (преступлений) в области бухгалтерского учета и составления отчетности;
- надежность и достоверность данных учетно-информационной системы;
- своевременность предоставления контрольно-аналитической информации руководству предприятия;
- непрерывность аудиторских процедур для оценки совершенных операций;
- ориентацию контрольных процедур на интересы конкретных групп пользователей [4].

Система внутреннего контроля состоит из пяти элементов: контрольной среды, оценки рисков, информационной среды, контрольных действий, мониторинга средств контроля. Нами была предпринята попытка установить взаимосвязь элементов внутреннего контроля с задачами обеспечения непрерывного функционирования организации (таблица).

Взаимосвязь элементов внутреннего контроля с задачами обеспечения непрерывного функционирования организации

Элемент	Значение	Задачи организации по обеспечению непрерывного функционирования	Взаимосвязь
Контрольная среда	Анализ руководством качеств, необходимых для выполнения тех или иных работ, и понимание руководством организации важности и значения системы внутреннего контроля для деятельности организации	Принятие эффективных управленческих решений	Грамотность руководства в принимаемых решениях. Неверно принятое решение может привести к искажению данных в бухгалтерской отчетности и иным последствиям. Как следствие, это может привести к нарушению принципа непрерывности деятельности
Оценка рисков	Выявление и устранение рисков хозяйственной деятельности, особенно имеющих отношение к бухгалтерской отчетности	Создание условий, необходимых для успешного функционирования организации	Наличие информации о рисках хозяйствующего субъекта дает возможность минимизировать их и искать пути устранения. Это способствует поддержанию стабильного финансового состояния организации

Окончание таблицы

Элемент	Значение	Задачи организации по обеспечению непрерывного функционирования	Взаимосвязь
Информационная среда	Обеспечение руководства организации и функциональных подразделений достоверной информацией финансово-хозяйственной деятельности компании	Создание устойчивой информационной среды	Создание эффективной системы хранения и использования данных о деятельности организации способствует обеспечению пользователей необходимой информацией для принятия управленческих решений
Контрольные действия	Процедуры, которые помогают удостовериться в том, что распоряжения руководства в отношении средств контроля выполняются	Контроль над финансово-хозяйственной деятельностью организации	Контрольные действия позволяют своевременно обнаружить факты злоупотребления, манипуляции данными и т. п., тем самым способствуя оздоровлению финансово-хозяйственной деятельности и ее эффективному продолжению
Мониторинг средств контроля	Процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени включает регулярную оценку бизнеса и функционирования средств контроля	Повышение экономического потенциала организации	Осуществление мониторинга происходит в режиме непрерывной работы. Мониторинг заключается в наблюдении за эффективностью функционирования средств контроля и за тем, были ли они соответствующим образом скорректированы вследствие изменения условий деятельности

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод о том, что внутренний контроль способен минимизировать риски, находить оптимальные пути решения проблем, осуществлять контроль финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, тем самым обеспечивая соблюдение принципа непрерывности деятельности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Жарковская Е.П.* Антикризисное управление: учебник / Е.П. Жарковская, Б.Е. Бродский. – М.: Омега-Л, 2006. – 356 с.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013).
3. Российский обзор экономических преступлений за 2014 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.pwc.ru/ru/forensic-services/assets/gecs-2014-ru.pdf. – Загл. с экрана.
4. *Хмелев С.А.* Методология и организация комплексной учетно-информационной системы обеспечения экономической безопасности предприятия / С.А. Хмелев. – Тольятти: Кассандра, 2011.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ МОТИВАЦИИ ПЕРСОНАЛА В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА**Сметанникова Т.Е.**

*аспирантка I года обучения кафедры «Бухгалтерский учет»,
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель С.Н. Гришкина, канд. экон. наук, профессор,
Финансовый университет при Правительстве РФ

Важность системы мотивации сотрудников организаций заключается в том, что она позволяет побудить работников к деятельности для достижения целей организации. Однако систему мотивации важно не только внедрить в организации, но и следить за ее эффективностью. В этом может помочь управленческий учет системы мотивации, особенно необходимый в организациях малого и среднего бизнеса, которые характеризуются неустойчивостью в условиях кризиса.

Ключевые слова: управленческий учет, мотивация, ключевые показатели эффективности.

Мотивация – это совокупность внутренних и внешних движущих сил, побуждающих человека действовать специфическим, целенаправленным образом. Важность системы мотивации для организаций заключается в том, что она позволяет побудить работников к деятельности для достижения целей организации. Иными словами, это «процесс сопряжения целей компании и целей работника для наиболее полного удовлетворения потребностей обоих» [5, с. 7].

Необходимость управленческого учета системы мотивации сотрудников проявляется в том, что систему мотивации важно не только внедрить в организации, но и следить за ее эффективностью.

Особенностью управленческого учета системы мотивации в малых и средних организациях является то, что внедрение данного вида учета в подобные субъекты происходит достаточно легко по сравнению с крупными организациями. Это связано с

тем, что, исходя из относительно небольшого количества работников, в данных организациях создается атмосфера, в которой большинство сотрудников знакомы между собой, а в некоторых организациях они даже все вместе могут работать над одним проектом и будут оказывать помощь и поддержку друг другу. В крупных организациях, напротив, сотрудники знакомы друг с другом лишь в рамках своего отдела.

Существует несколько систем мотивации персонала. Кроме того, методы мотивации также весьма различны. Два основных метода мотивации сотрудников – материальная мотивация и нематериальная мотивация [1, с. 28]. К материальным способам мотивации могут быть отнесены различные надбавки к основной оплате труда, премии, компенсации и т. д., а нематериальная мотивация включает в себя благодарность, карьерный рост и прочее.

Однако не всегда система мотивации, действующая в организации, приносит свои плоды в полной мере, а иногда, напротив, не работает так, как было задумано при ее внедрении в связи с тем, что деятельность работников в рамках организации должна отвечать как целям самой организации, так и потребностям работника. Но не всегда руководство понимает это, и поэтому выстраивает трудовую деятельность работников таким образом, чтобы она была направлена исключительно на достижение целей компании. Чтобы понять, что происходит не так, проводится оценка действующей системы путем формирования информации о работе сотрудников в системе управленческого учета. Попробуем разобраться, как же лучше отразить необходимые сведения в управленческом учете.

Сотрудники вступают в рабочий процесс в первую очередь ради удовлетворения собственных потребностей. Для достижения общих целей компании сотрудник должен быть увлечен с помощью дополнительной мотивации. Помочь в этом могут специальные показатели, которые способны мотивировать работников на достижение более высоких результатов. Такими показателями, например, могут быть ключевые показатели эффективности. Изучим их подробнее.

Ключевой индикатор выполнения (Key Performance Indicators – KPI) играет важную роль в построении объективной и эффективной системы мотивации [3, с. 5], представляет собой систему, используемую для достижения главных целей любого бизнеса, таких как привлечение и удержание потребителей (клиентов), рост профессионализма сотрудников, увеличение доходов и снижение затрат.

Система мотивации персонала на базе KPI основана на формировании переменной части заработной платы, которая зависит от личных достижений сотрудника в трудовой деятельности в отличие от основного оклада, который устанавливается в соответствии с должностью и квалификацией. Дополнительная заработная плата побуждает сотрудника достигать более высоких результатов, а также вносить дополнительный вклад в развитие организации.

Однако возникает сложность при внедрении системы мотивации на базе KPI, поскольку важно четко продумать разработку системы показателей эффективности трудовой деятельности работников, а также систему поощрений за высокие показатели.

Для этого используют управленческий учет системы мотивации, задачами которого являются:

- 1) разработка системы показателей;
- 2) разработка системы поощрений;
- 3) доведение показателей до работников;
- 4) сбор информации о выполнении показателей для распределения поощрений.

Рассмотрим каждую из них более подробно.

Система показателей необходима для анализа эффективности деятельности работников, так как фактические показатели можно сравнить с плановыми и сделать вывод о том, насколько добросовестно работник выполнял свои обязанности и помог ли он компании в достижении целей. Однако показатели в данной системе обладают рядом особенностей. Поскольку различные категории работников вносят разный вклад в деятельность организации, показатели также разделяются, например, по видам должностей. Также стоит отметить, что КРІ не должны быть привязаны к определенному человеку. То есть показатели формируются один раз и впоследствии меняются только при необходимости, а не при смене работника на той или иной должности.

Для эффективной разработки системы ключевых показателей эффективности в первую очередь происходит определение того, каких целей должна достичь организация. Для этого организации необходима четкая стратегия [2], поскольку цели делятся на стратегические и второстепенные. Данное разделение поможет правильно разграничить показатели эффективности на ключевые и второстепенные для того, чтобы уделить большее внимание именно тем показателям эффективности, которые помогут достичь целей, определенных в стратегии организации. Следовательно, целью внедрения системы КРІ является «повышение эффективности управления компании в ключевых областях деятельности, концентрация на которых позволит компании добиться существенных результатов» [4, с. 12].

Система поощрений также играет большую роль в системе мотивации. Выполняя свои трудовые обязанности, работники ожидают в итоге получить заработную плату. Но вряд ли кто-то откажется от дополнительных выплат или похвалы со стороны руководства. Поэтому, чтобы выполнить работу сверх установленной нормы, работнику важно знать, что это не останется незамеченным. Поощрения, в свою очередь, делятся в зависимости от должности работника, поскольку награда не всегда будет одинаковой.

Но в то же самое время важно не просто разработать систему показателей и систему поощрений, но также и довести их до сотрудника, чтобы тот знал, к чему ему стремиться при выполнении им трудовых обязанностей, иными словами, каких показателей он должен достичь. Однако сотруднику мало знать, что от него требуется, ему важно, какое вознаграждение его ожидает за определенные достижения в работе и при перевыполнении планов. Поэтому сотруднику четко поясняется, какой вид поощрения будет в том случае, если он справится со своими трудовыми обязанностями на 100 % или даже превысит свои КРІ. В таком случае работник будет не просто выполнять свои трудовые обязанности, но и будет стремиться выполнить их самым лучшим

образом. В данном процессе управленческий учет играет большую роль, поскольку именно с помощью управленческого учета разрабатывается система обеспечения работника необходимой информацией по его показателям. Необходимо разработать таблицу, в которой будут отражены сведения о показателях для должности и поощрениях и передать ее работнику под личную подпись об ознакомлении с условиями.

И наконец, последней задачей является сбор информации о выполнении работниками разработанных показателей. В данном случае необходимо понять, был ли план перевыполнен или работнику не удалось выполнить его. В первом случае работник поощряется, а во втором случае придется разбираться и искать причины отклонения от плана в меньшую сторону. Для того чтобы точно выяснить причины отклонений фактических показателей от плановых в отрицательную сторону, работникам службы управленческого учета время от времени необходимо проводить опросы среди сотрудников с целью выяснения степени доступности и понятности показателей КРІ, сформированных для их должности. Поскольку неполное выполнение показателей и недостижение целей организации может быть связано с непониманием или незнанием сотрудником того, что от него требуется. Пояснение или разъяснение показателей КРІ также можно назвать еще одной задачей управленческого учета наряду с доведением показателей до работника, к которому относится достижение данных показателей. Однако при недостаточном разъяснении работнику того, что от него требуется, можно ожидать неудовлетворительные для организации результаты.

После реализации всех перечисленных целей составляется матрица, которая представляет собой таблицу, содержащую данные показатели КРІ с разбивкой по должностям, их плановые и фактические значения, а также процент выполнения плана и вид поощрения за достигнутый результат. Подобная таблица не только хорошо отражает результаты работы сотрудников, но также помогает увидеть, для чего нужен тот или иной показатель. То есть можно увидеть, как показатели соотносятся с определенными целями организации.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что управленческий учет системы мотивации персонала позволяет разработать достаточно эффективную систему контроля за исполнением трудовых обязанностей работников таким образом, чтобы их деятельность в целом была эффективной и соответствовала целям организации и интересам её сотрудников.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Боковня А.Е.* Мотивация – основа управления человеческими ресурсами (теория и практика формирования мотивирующей организационной среды и создания единой системы мотивации компании): монография / А.Е. Боковня. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 144 с.
2. *Вассус Т.* Начинать строить КРІ надо со стратегии! / Т. Вассус [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://balanced-scorecard.ru/>. – Загл. с экрана.
3. *Клочков А.К.* КРІ и мотивация персонала. Полный сборник практических инструментов. – М.: Эксмо, 2010. – 103 с.

4. *Панов М.М.* Оценка деятельности и система управления компанией на основе KPI / М.М. Панов. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 255 с.

5. *Соломанидина Т.О.* Мотивация трудовой деятельности персонала: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Управление персоналом», «Организационное поведение», «Мотивация персонала» / Т.О. Соломанидина, В.Г. Соломанидин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 312 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В БАНКЕ

Сотникова Л.М.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский экономический университет*

Научный руководитель К.В. Гульпенко, канд. экон. наук, доцент, профессор,
Санкт-Петербургский экономический университет

В статье раскрывается история возникновения обязательств, дано определение обязательств с позиции различных наук, представлена классификация обязательств в банке и определены возникающие в связи с этим проблемы учета.

Ключевые слова: обязательство, история, классификация, учет.

Понятие «обязательство» прошло в истории длинную и сложную эволюцию. В древние времена существовало два вида обязательств, возникающих из области гражданских правонарушений или деликтов и договоров. Понятие «обязательство» широко используется в деятельности организаций, физических лиц и связано с исполнением договоров, например, договора поставки, кредитного договора и других договорных взаимоотношений. Обязательства находят свое отражение в различных сферах. Необходимо рассмотреть обязательства для правильной постановки учета.

Обязательства применяются в экономической науке постоянно, а начало свое взяли из правоведения. Изначально обязательства возникли из гражданских правонарушений, в дальнейшем, с развитием имущественной ответственности, они возникали из договоров в различных формах. С течением времени в государстве появились обязательства, регламентируемые основным законом – Гражданским кодексом и другими законодательными актами.

С точки зрения нормативно-правовых актов, согласно ст. 307 ГК РФ, «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [1].

Начиная с XVIII века понятие «обязательство» рассматривается в экономической литературе, что находит отражение в разных научных исследованиях школ бухгалтерского учета. Представленные подходы к определению обязательства представлены в табл. 1 и отражают пассивную часть бухгалтерского баланса.

Таблица 1

Позиции авторов о понятии «обязательство»

Автор	Содержание
Годэмэ Е. [2, с. 5]	Личное право, рассматриваемое с пассивной точки зрения: правовая связь, посредством которой одно лицо обязано в отношении другого к предоставлению, действию или воздержанию
Луниц Л.А. [2, с. 15]	Действие принципа номинализма; не известная абстрактная ценность, а денежные знаки в определенной сумме счетных единиц
Шмаленбах Э.	Обязательство – это статьи доходов и расходов
Соколов Я.В., Пятов М.В. [4]	Обязательство – факт хозяйственной жизни, информация о котором служит основанием для бухгалтерских записей, отражающих обязательства предприятия, ведущего учет

Подходы к трактовке понятия «обязательство» рассматриваются с точки зрения юридической, экономической и учетной наук, их систематизация представлена в табл. 2.

Таблица 2

Трактовки категории «обязательство»

Показатели	Точки зрения		
	Юридическая	Экономическая	Учетная
Определение обязательства	Взаимоотношение, в силу которого одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности	Будущие потоки средств, обусловленные кредитами, предоставленные и полученные хозяйствующими субъектами	Факты хозяйственной жизни: дебиторская и кредиторская задолженности
Основания возникновения	Договор, закон, деликт		
Принцип оценки	Номинализм	Временная ценность денег	Номинализм

Проанализировав существующие трактовки, можно рассмотреть обязательства в отношении кредитной организации, в частности банка.

Под обязательствами в банке понимают часть ресурсов, которой обладает банк в результате осуществления своей деятельности, а также это требования к активам банковского учреждения, которые обязывают ее уплатить фиксированную сумму денег в определенное время в будущем. Таким образом, банк управляет и ресурсами, и пассивами [3, с. 345–352].

Обратим внимание на классификацию обязательств в банке, представленную в табл. 3.

Таблица 3

Виды обязательств в банке

Признак	Содержание
По способу образования	– собственные средства – привлеченные средства – заемные средства
По источникам возникновения	– внешние – внутренние
По субъекту	– физические лица – юридические лица – Банк России – государство – сотрудники банка
По форме получения дохода	– прямые (уплаченные проценты по вкладам) – косвенные (выплаченные проценты кредитора)
По форме ответственности	– устная – письменная
По способу отражения в отчетности	– активные – пассивные
По способу учета	– метод начисления – кассовый метод
По экономическому содержанию	– срочные – до востребования – сберегательные
По сроку хранения	– до 30 дней – 31–90 дней – 91–180 дней – 181 день и до одного года – от одного года и до 3 лет – свыше 3 лет
По целевому экономическому назначению	– собственные средства предприятий – для инвестиционных целей – средства предприятий и организаций в расчетах – средства местных бюджетов и др.
По времени выплаты	– ежемесячно – ежеквартально – один раз в полугодие – ежегодно

Эта классификация необходима для правильной постановки учета – как синтетического, так и аналитического, и составления отчетности.

Обязательства с позиции отражения в активах и в пассивах представлены в табл. 4. Управление активной и пассивной частями позволяет сформировать обязательства банка. В соответствии с классификацией при составлении отчетности должны привлекаться все виды имеющихся обязательств. Неотражение какого-либо обязательства влияет на финансовый результат деятельности банка в части его операционной деятельности.

Т а б л и ц а 4

Классификация обязательств с позиции отражения в активах и в пассивах

Актив	Пассив
Выданные кредиты юридическим, физическим лицам: – краткосрочные – долгосрочные	Кредиты Центрального банка РФ
Обязательства по расчетам с учредителями	Средства кредитных организаций
Обязательства по расчетам с подотчетными лицами	Средства клиентов (некредитных организаций), в том числе вклады физических лиц
Обязательства по выплате дивидендов	Выпущенные долговые обязательства
Обязательства по выплате премий	Обязательства по уплате процентов
Займы сотрудникам банка	Резервы на случай возможных потерь по условным обязательствам кредитного характера, операциям с резидентами офшорных зон и пр.

Таким образом, каждое обязательство отражается в учете с использованием двадцатизначного аналитического счета для каждой группы обязательств по местам возникновения, экономическому содержанию и субъекту. Это необходимо для того, чтобы управлять банком с позиции существенности каждого обязательства.

Появление нового вида договоров в виде пластиковых карт повлияло на развитие нового обязательства в банке. Здесь рассматриваются обязательства с позиции банка по отношению к платежным системам, а также к субъекту, которому выдана пластиковая карта. В связи с этим возникает проблема учета и отчетности в отношении пластиковых карт и регулирования кассовых операций.

Рассмотрев основные проблемные аспекты учета обязательств, стоит отметить, что процесс регулирования дебиторской и кредиторской задолженностей в банке возникает под влиянием изменения классификации обязательств, а также их внутренних и внешних характеристик.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): утв. Федеральным законом от 30.11.1994 № 51-93 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/>. – Загл. с экрана.
2. Годэмэ Е. Общая теория обязательств. Юридическое издательство Министерства юстиции СССР / Е. Годэмэ. – М., 1948. – 206 с.
3. Лаврушин О.И. Банковское дело: учебник / О.И. Лаврушин. – 12-е изд., перераб. и доп. / под ред. О.И. Лаврушина. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 779 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерская природа обязательств / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 9. – С. 63–68.
5. Петренко Н.И. Усовершенствование классификации текущих обязательств для целей бухгалтерского учета / Н.И. Петренко. – Вісник СевНТУ. – 2012. – № 130. – С. 166–171.

**ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА
ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ****Стручкова А.А.**

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассмотрены основные проблемные вопросы, связанные с учетом затрат на производство продукции в растениеводстве; представлены отраслевые факторы и уровень их влияния на процессы производства и учет затрат.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, незавершенное производство.

Сельское хозяйство – важнейшая составляющая часть экономики России. Развитие данной отрасли является одним из приоритетных направлений страны. Согласно Государственной программе развития сельского хозяйства, предполагается всестороннее развитие этого сектора в целях обеспечения продовольственной независимости (по Доктрине о производственной безопасности), повышение конкурентоспособности российской сельскохозяйственной продукции на внутреннем и внешнем рынках в рамках вступления России в ВТО, повышение финансовой устойчивости товаропроизводителей агропромышленного комплекса [2].

Себестоимость и качество продукции растениеводческого комплекса напрямую влияют на реализацию поставленных целей. В этой связи роль бухгалтерского учета затрат на производство продукции существенно возрастает.

Особенности организации и ведения учета затрат в растениеводстве во многом обусловлены спецификой отрасли.

В таблице представлены группы факторов, влияющих на производство продукции в растениеводстве.

Факторы, влияющие на производство продукции в растениеводстве

Группы факторов	Факторы
Организационно-экономические	Организационная структура предприятия Количество квалифицированных кадров Производительность труда Уровень оснащенности производства
Технологические	Технологический процесс выращивания овощей Сезонность производства Производственные мощности Урожайность
Природно-климатические	Географическое положение Природно-климатические условия региона
Рыночные	Потребности рынка Уровень конкуренции в отрасли Характер отношений с покупателями Налаженный сбыт продукции

По сравнению с другими отраслями промышленности сельское хозяйство сильно зависит от факторов внешней среды. Большое влияние на выращивание растений оказывают природно-климатические факторы: географическое положение, плодородие почвы, световая зона, уровень осадков. От этих параметров при определенных уровнях технологической оснащенности, квалификации персонала, организации производственного процесса зависят урожайность, объемы производства и затраты. Что, в свою очередь, напрямую влияет на величину себестоимости и общую рентабельность производства.

В зависимости от технологии выращивания, организации производства и вида продукции себестоимость может определяться различными методами. Одним из самых распространенных является пропорциональный метод, используемый в льноводстве, картофелеводстве, овощеводстве, садоводстве.

В рамках пропорционального метода калькулирования затраты распределяются между отдельными видами продукции пропорционально установленной базе. За базу распределения может быть принята специальная единица – квадратный метро-день – условная единица для исчисления времени выращивания отдельных культур на соответствующей площади (получаемая умножением квадратного метра площади на количество дней вегетационного периода растений) [3].

Для детализации учета затрат в соответствии с Методическими рекомендациями затраты группируют по следующим калькуляционным статьям.

1. Материальные затраты (ресурсы), используемые в производстве:

1.1. Семена и посадочный материал.

- 1.2. Удобрения минеральные и органические.
- 1.3. Средства защиты растений.
- 1.4. Нефтепродукты.
- 1.5. Топливо и энергия на технологические цели.
- 1.6. Работы и услуги сторонних организаций.
2. Оплата труда (с подразделением по видам).
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Содержание основных средств (амортизация и ремонт основных средств).
5. Работы и услуги вспомогательных производств.
6. Финансовые затраты.
7. Прочие затраты.
8. Затраты на организацию производства и его обслуживание.
9. Расходы на нужды управления.

Сложность стадий выращивания делает данные затраты неравномерными: более половины объема работ приходится на стадии посева и уборки. Поэтому при формировании затрат необходимо учитывать фактор сезонности и контролировать затраты и по видам продукции и по стадиям технологического процесса выращивания. При таком учете сравнение фактических и плановых данных по себестоимости позволяет выявить экономию или превышение не только по продукции, но и по производственным работам.

Одним из сложных вопросов в учете на предприятиях растениеводства является учет незавершенного производства.

Так как производственный процесс растягивается в течение года и время получения готовой продукции часто приходится на следующий календарный год, незавершенное производство имеет значительный удельный вес. Бухгалтеру необходимо четко представлять технологию производства и разделять затраты смежных периодов.

Ш.И. Алибеков и Э.Р. Мисхожев предлагают следующую методику для расчета незавершенного производства. Необходимо определить наличие овощных культур и количество квадратных метро-дней, относящихся к незавершенному производству. Определив себестоимость метро-дня, нужно найти себестоимость незавершенного производства без стоимости семян. К полученной сумме прибавляется стоимость семян, относящаяся к незавершенному производству, и выводится фактическая стоимость незавершенного производства [1, с. 71].

Рассмотренные особенности учета затрат на предприятиях растениеводческого комплекса показывают, что данная отрасль особенно чувствительна к воздействиям внешней среды. Грамотно поставленный учет затрат может служить средством минимизации такого влияния. Поэлементный учет затрат в разрезе готовой продукции и производственных стадий дает возможность оперативного контроля и своевременного определения необоснованных расходов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Алибеков Ш.И.* Классификационный модели учета затрат в растениеводстве / Ш.И. Алибеков, Э.Р. Мисхожев //Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 6. – С. 66–73.
2. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы.
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве: утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008.

**МЕТОДИКА ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ВОСПРОИЗВОДСТВА
И РАСЧЕТ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ И АМОРТИЗАЦИИ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОАО «РЖД»****Трецкова Е.С.**

*магистрант I курса Института экономики,
Астраханский государственный технический университет*

Научный руководитель А.А. Солоненко, канд. экон. наук, доцент,
Астраханский государственный технический университет

В статье рассматривается методика определения расчетных показателей стоимости и амортизации основных средств компании, которая предусматривает пересчет таких отчетных показателей, как первоначальная стоимость, выбытие и амортизация, начисленная за срок эксплуатации. На балансе ОАО «РЖД» числятся основные средства, принятые к учету по остаточной стоимости, и аналогичные основные средства, поставленные на учет по первоначальной стоимости. Такая «двойственность» учета основных средств требует особого подхода к оценке их состояния на основе стоимостных показателей.

Ключевые слова: основные средства, ОАО «РЖД», первоначальная стоимость, амортизация, остаточная стоимость.

При создании ОАО «РЖД» в полном соответствии с действующими законодательными и нормативными документами: Федеральным законом от 27 февраля 2003 г. № 29–ФЗ «Об особенностях управления и распоряжения имуществом железнодорожного транспорта», Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» – основные средства, переданные на баланс ОАО «РЖД» из Министерства пассажирского транспорта (МПТ) России, принимались к учету по остаточной стоимости. По этой причине первоначальная стоимость основных средств сократилась с 3,8 до 1,5 трлн руб. Также после создания ОАО «РЖД» существенно сократился достаточно высокий уровень износа основных средств МПТ России (62,4 % по всем основным средствам) в системе бухгалтерского учета ОАО «РЖД». В дальнейшем основные средства в ОАО «РЖД» принимались на баланс уже не по остаточной, а по первоначальной стоимости, проводились неоднократные переоценки основных средств.

Таким образом, в составе находящихся на балансе ОАО «РЖД» основных средств числятся основные средства, принятые к учету по остаточной стоимости, и аналогичные основные средства, поставленные на учет по первоначальной стоимости. Такая «двойственность» учета основных средств требует особого подхода к оценке их состояния на основе стоимостных показателей. В этой связи разработанная методика определения расчетных показателей стоимости и амортизации основных средств компании предусматривает пересчет таких отчетных показателей, как первоначальная стоимость, выбытие, амортизация (начисленная за срок эксплуатации). Получение расчетных значений показателей первоначальной стоимости и амортизации основных средств ОАО «РЖД» позволяют проанализировать объективную динамику стоимости основных средств, а также рассчитать их реальный износ и другие показатели, которые намного точнее характеризуют состояние основных средств компании. С целью учета изменения стоимости и амортизации основных средств в результате их переоценок, осуществляемых ОАО «РЖД» по отдельным группам и подгруппам основных средств за период 2003–2010 гг., для корректировки отчетных стоимостных показателей применяется индекс увеличения стоимости. Переоценки основных средств ОАО «РЖД» в соответствии с учетной политикой компании осуществляются с тем, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка основных средств может осуществляться как путем индексации балансовой стоимости отдельных объектов с применением индексов изменения стоимости основных средств, дифференцированных по группам и подгруппам основных средств, по регионам, периодам изготовления (приобретения), так и методом прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам на них, сложившимся на момент проведения переоценки.

Для корректировки размера амортизации необходимо использовать коэффициент пересчета. Это связано с тем, что в рамках анализируемого периода часть основных средств компании числится на балансе по первоначальной стоимости, а другая – по остаточной стоимости.

Сопоставить величину расчетного износа основных средств ОАО «РЖД» возможно только с износом основных средств, находящихся на балансе не только всех видов транспорта, но и всех видов связи. Это, безусловно, снижает достоверность верификации. Тем не менее сравнение динамики показателей расчетного износа основных средств и отчетного износа основных средств предприятий транспорта и связи показывает их сильную взаимосвязь.

Комплексное представление воспроизводства основных средств (далее – ОС) в рамках предлагаемых методических подходов исходит из условия непрерывного установившегося воспроизводственного процесса, когда накопление ОС в ОАО «РЖД» происходит в результате ввода в действие новых ОС, периода их эксплуатации и выбытия изношенных ОС. Обновление ОС выполняется в размерах, которые соответствуют сумме начисленного износа (амортизации) по действующим ОС, путем доведения общих размеров ОС до их первоначальной стоимости. В качестве срока службы объектов ОС при исчислении их износа могут приниматься срок полезного

использования, нормативный срок службы или назначенный производителем срок службы. При списании объектов ОС принимается условие приоритетного списания объектов с максимальным возрастом из числа находящихся за пределами срока службы, а затем списанию подлежат объекты, достигающие срока службы в течение периода прогнозирования.

Простое воспроизводство ОС подразумевает, что первоначальная стоимость ОС на конец и начало прогнозируемого периода должна быть одна и та же, тогда суммарная величина выбытия ОС в прогнозном периоде должна соответствовать общему размеру ввода ОС за весь период прогнозирования и по отдельным его годам. Важным элементом в расчетах является определение различных величин амортизационных отчислений. Списание ОС по ветхости и износу и ввод новых ОС осуществляются в конце каждого года прогнозного периода, и, следовательно, амортизация по введенным в действие ОС в данном году не начисляется. Амортизационные отчисления по ОС, введенным в действие в течение прогнозного периода, рассчитываются по отдельным годам этого периода. Списание накопленных амортизационных отчислений при выбытии ОС по отдельным годам и за весь прогнозный период равно величине первоначальной стоимости ОС, списанных по ветхости и износу, так как в течение срока полезного использования накапливается амортизация, равная первоначальной стоимости ОС при нулевой остаточной стоимости этого ОС.

Первоначальная стоимость ОС, которые находились на балансе компании в течение всего прогнозного периода, в первый год периода равна первоначальной стоимости (расчетной) на 01.01.2011 г., в каждом последующем году сокращается на величину первоначальной стоимости списываемых по износу электровозов. Списание накопленной амортизации при списании электровозов по ветхости и износу по каждому году и в целом по прогнозному периоду равно объемам списания ОС по первоначальной стоимости.

Таким образом, разработка прогноза воспроизводства ОС для уровня ОАО «РЖД» в целом, отдельных филиалов, хозяйств и т. п. должна осуществляться по отдельным группам и подгруппам ОС с последующим суммированием полученных результатов, что позволяет учитывать при прогнозировании не только специфические особенности материально-технической базы компании, но и воспроизводственные параметры ОС рассматриваемого производственного комплекса.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аненков В.В.* Определение расчетных значений первоначальной стоимости и амортизации основных средств ОАО «РЖД» / В.В. Аненков, Л.В. Горовых, В.А. Малов // Вестник ВНИИЖТ. – 2012. – № 4. – С. 19–24.
2. *Аненков В.В.* Методические подходы к прогнозированию воспроизводства основных средств и потребных инвестиций в ОАО «РЖД» на перспективный период / В.В. Аненков, Л.В. Горовых // Вестник ВНИИЖТ. – 2013. – № 6. – С. 48–54.
3. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте: теория и практика / под ред. Г.В. Крафт. – М.: Техинформ, 2012. – 430 с.

4. Подсорин В.А. Пороговые значения уровня износа основных средств / В.А. Подсорин // Экономика железных дорог. – 2012. – № 8. – С. 66–76.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.
6. Распоряжение ОАО «РЖД» от 30.10.2003 г. № 43 р «О порядке определения сроков полезного использования основных средств при их принятии к бухгалтерскому учету в ОАО «РЖД».
7. Распоряжение ОАО «РЖД» от 27.08.2008 г. № 1814 р «О порядке определения сроков полезного использования объектов основных средств, бывших в употреблении, при их принятии к бухгалтерскому учету в ОАО «РЖД».
8. Учетная политика открытого акционерного общества «Российские железные дороги»: утв. Приказом ОАО «РЖД» от 31.12.2009 г. № 252.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Филатова В.А.

*магистрант I курса факультета бизнеса,
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель А.В. Лосева, канд. экон. наук
Новосибирский государственный технический университет

В статье приводится обзор различных инструментов управления финансовыми результатами; подробно рассмотрена учетная политика как основной инструмент управления; выделены элементы учетной политики, оказывающие влияние на величину показателей прибыли; проведен анализ учетных политик предприятий, работающих в отрасли авиаперевозок и машиностроения; сделаны выводы об особенностях формирования рассмотренных элементов учетной политики в зависимости от отрасли, в которой работает предприятие.

Ключевые слова: учетная политика, управление финансовыми результатами, инструменты управления финансовыми результатами.

Вопросы, связанные с управлением финансовыми результатами, приобретают на протяжении последних лет все большую актуальность. Поскольку в центре внимания исследователей оказывались различные аспекты процесса управления финансовыми результатами, универсального определения этого понятия до сих пор не сформулировано. Ранее, на основании изученных определений разных авторов, нами было предложено авторское: управление финансовыми результатами деятельности предприятия – это процесс выработки, принятия и осуществления управленческих решений руководством, способствующих устойчивому развитию предприятия и максимизации доходов его собственников.

Управление финансовыми результатами может осуществляться несколькими способами, к которым относятся выбор вариантов учета, выбор бухгалтерских оценок,

осуществление трансакций в рамках основной или прочей деятельности предприятия [1, с. 11].

Выбор варианта учета. Например, это может быть выбор предприятием предпочтительного способа начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств: от выбранного способа начисления будет зависеть величина основных средств и чистой прибыли.

Выбор бухгалтерских оценок. Даже если выбор варианта учета уже сделан, предприятие еще может воздействовать на финансовый результат. После выбора способа начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств в организации остается возможность повлиять на величину амортизационного расхода в отчетном периоде, который, в свою очередь, повлияет на величину прибыли. Для этого она может, например, пересмотреть срок полезного использования амортизируемых основных средств.

Первые два способа предполагают использование исключительно учетного инструментария для управления финансовыми результатами.

Осуществление трансакций в рамках основной или прочей деятельности предприятия предусматривает в дополнение к учетному инструментарию осуществление специальных хозяйственных операций (трансакций); к трансакциям в рамках основной деятельности относится, в частности, перепроизводство продукции (с целью увеличения расходов) или продажа дополнительных партий товара со скидкой (с целью роста выручки). К трансакциям в рамках прочей деятельности – продажа основных средств компании с последующим получением этих же активов в аренду, в результате чего прибыль предприятия увеличивается.

Основным учетным инструментом управления финансовыми результатами на предприятии выступает его учетная политика. Под учетной политикой предприятия понимается принятая им совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [2].

Различные варианты учета имеют различные последствия и приводят к формированию различных результатов. Некоторые элементы учетной политики, оказывающие наиболее существенное влияние на величину показателей прибыли, представлены в табл. 1.

Выбор кассового метода при признании выручки от реализации продукции приведет к недостоверности определения прибыли, так как расходы начисляются и учитываются в том периоде, когда они возникают, а выручка учитывается при поступлении оплаты, что может иметь место в другом отчетном периоде. При выборе метода начисления у организации возникает задолженность по НДС, налогу на прибыль, которая не обеспечена реальными деньгами, что может привести к финансовым затруднениям.

Применение ускоренных способов начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальным активам, в отличие от линейного, уменьшает прибыль до налогообложения и сумму налога на прибыль.

Таблица 1

Элементы учетной политики, влияющие на величину показателей прибыли

Элемент учетной политики	Доступные варианты
1. Метод признания выручки от реализации продукции	1. Кассовый метод 2. Метод начисления
2. Способ начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
3. Способ начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
4. Метод оценки материально-производственных запасов, списываемых в производство	1. По себестоимости каждой единицы 2. По средней себестоимости 3. По ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения производственных запасов)
5. Оценка незавершенного производства	1. По нормативной (плановой) производственной себестоимости 2. По прямым статьям затрат 3. По стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов 4. По фактической производственной себестоимости

Метод оценки по себестоимости каждой единицы используется для дорогостоящих или не подлежащих замене материалов. Наиболее распространенным является метод средней себестоимости. При этом стоимость списанных материалов и себестоимость продукции в меньшей степени зависят от колебания цен и могут сохраняться на достаточно стабильном уровне. Но при постоянном повышении цен на материалы и использовании метода ФИФО стоимость списанных материалов наименьшая, себестоимость продукции ниже, а прибыль от реализации продукции, соответственно, выше.

От способа оценки незавершенного производства зависит его стоимость, и чем она выше, тем ниже стоимость готовой продукции и выше прибыль и, следовательно, налог на прибыль.

Для того чтобы проследить взаимосвязь формирования рассмотренных элементов учетной политики и отрасли, в которой работает предприятие, проанализируем учетные политики предприятий, работающих в отрасли авиаперевозок – ПАО «Аэрофлот» и ПАО «Авиакомпания UTair», машиностроения – ОАО «Автоваз» и ПАО «Камаз». Результаты анализа представлены в табл. 2.

Таблица 2

Анализ учетных политик предприятий авиаперевозок и машиностроения

Элемент учетной политики	ПАО «Аэрофлот»	ПАО «Авиакомпания UTair»	ОАО «Автоваз»	ПАО «Камаз»
1. Метод признания выручки от реализации продукции	Метод начисления	Метод начисления	Метод начисления	Метод начисления
2. Способ начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств	Линейный	Линейный (в целях бухгалтерского учета) и нелинейный (в целях налогового учета)	Линейный	Линейный
3. Способ начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам	Линейный	Линейный (в целях бухгалтерского учета) и нелинейный (в целях налогового учета)	Линейный	Линейный
4. Метод оценки материально-производственных запасов, списываемых в производство	По ФИФО	По ФИФО	По средней себестоимости	По средней себестоимости
5. Оценка незавершенного производства	–	По фактической производственной себестоимости	По прямым статьям затрат	По прямым статьям затрат

По результатам проведенного анализа можно сделать следующий вывод: различий по первым трем пунктам не наблюдается, зато имеются по четвертому и пятому пункту, которые как раз касаются особенностей производственного процесса и видов продукции. Таким образом, при формировании учетной политики предприятия следует учитывать отрасль, в которой оно работает.

Итак, выбирая тот или иной вариант учета предприятие способно оказать значительное влияние на величину показателей прибыли. То есть учетная политика при должном умении и желании превращается в эффективный инструмент управления финансовыми результатами.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Волков Д.Л. Управление прибылью в деятельности компании: теоретические подходы и эмпирические исследования / Д.Л. Волков, Е.Д. Никулин // Вестник С.-Петерб. ун-та. Сер. Менеджмент. – 2013. – Вып. 3. – С. 3–22.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=179205> (дата обращения: 10.03.2015). – Загл. с экрана.

ПРОБЛЕМА ОЦЕНКИ КРЕДИТОСПОСОБНОСТИ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ КАК ОСНОВА СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВА ПО КРЕДИТНЫМ ДОЛГАМ

Фицнер С.В.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Ю.Ю. Смольникова, канд. экон. наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Статья посвящена проблеме выбора метода оценки кредитоспособности потенциальных заемщиков со стороны кредитных организаций. От данного выбора зависит уровень кредитного риска банка, на основе которого создается резерв по кредитным долгам. Это важно по причине того, что чем правильней сформирован резерв по кредитным долгам, тем меньше кредитная организация понесет финансовые потери.

Ключевые слова: резерв, скоринг, андеррайтинг, платежеспособность, кредитная история, кредитная организация.

К сожалению, просроченная дебиторская задолженность со стороны клиентов – довольно частая практика для кредитных организаций, по этой причине страдает их финансовое положение. И с целью минимизации финансовых потерь ввиду неисполнения кредитных обязательств заемщиком создается резерв по кредитным долгам. Благодаря созданию такого резерва банком закладывается риск невозврата или, как его еще называют, кредитный риск, который, в свою очередь, является обратной величиной платежеспособности заемщика. Однако банк не может с полной вероятностью определить уровень надежности заемщиков, но для максимизации точного определения надежности клиента банка существуют методы оценки кредитоспособности физических лиц.

На сегодняшний день существует множество методов оценки кредитоспособности потенциальных заемщиков. Ранжируют существующие методы по количественному и качественному подходу. Качественный подход основывается на мнениях определенных экспертов и применяется, как правило, с целью оценки кредитоспособности более крупных заемщиков. Количественный подход, в свою очередь, не обременен размером заемщика, в силу чего имеет более широкое разнообразие. Примерами количественного подхода являются скоринговые, рейтинговые, структурные модели и пр. Однако иногда для полноты проверки качественные методы выступают как дополняющий элемент проверки к количественным методам, когда требует того специфика заемщика.

Среди всех существующих методов популярными являются скоринговая модель оценки, анализ кредитной истории физического лица, определение уровня платежеспособности клиента, метод андеррайтинга.

Модель скоринга – самый распространенный метод оценки кредитоспособности физического лица. Скоринг подразумевает математическую модель выявления воз-

возможности своевременного погашения кредита потенциальным заемщиком. Данная операция совершается путем определенного числового алгоритма на основе предоставленных физическим лицом документов, которые раскрывают информацию о возрасте и уровне дохода заемщика, трудовом стаже на последнем месте работы, семейном положении, количестве людей, находящихся на иждивении, наличии ликвидной недвижимости в собственности, уровне образования и должностном статусе на момент подачи заявления о предоставлении кредита. Далее на основе предоставленной документации потенциальному заемщику присваивается рейтинг по балльной системе, и полученный результат сравнивается с пороговым значением, который считается в банке линией безубыточности. И, соответственно, физическое лицо, рейтинг которого превышает пороговое значение, может рассчитывать на возможность предоставления ему кредита.

В рамках метода анализа кредитной истории физического лица главным объектом оценки выступает кредитная история клиента. Кредитная история состоит из титульной части, основной, закрытой и информационной. Данная информация хранится в бюро кредитных историй. В рамках данного метода оценивается в целом вся информация о кредитном прошлом потенциального заемщика. Система банка берет во внимание информацию о наличии кредитной истории, о своевременности внесения денежных средств на счет по кредиту, а при наличии просроченных платежей система оценивает своевременность погашения пеней и прочих штрафных санкций.

Определение уровня платежеспособности клиента включает требование от физического лица более широкого спектра документов, нежели в вышеописанных методах. Предоставление требуемых документов является обязательным условием, которое значительно ограничивает круг потенциальных заемщиков, однако в таком случае формируется более высококачественный кредитный портфель и заметно снижается кредитный риск. Результатом метода оценки платежеспособности клиента является расчет банком достаточности для предоставления кредита чистого дохода заемщика, который остается у клиента после вычета из основного дохода обязательных платежей. В число таких платежей могут входить алименты, арендная плата, налоги, выплаты по товарам, приобретенным в рассрочку, и прочее. Процесс определения уровня платежеспособности начинается с предоставления клиентом требуемых документов, далее кредитные аналитики определяют адекватность и достоверность предоставленных клиентом данных, после чего данные о доходе корректируются на обязательные платежи, и затем уже полученные данные сравниваются с будущим платежом по кредиту. Как правило, для получения одобрения на кредит полученный результат должен превышать платеж примерно в два раза. Кроме того, для оценки платежеспособности клиента используется метод мультипликатора дохода. В таком случае мультипликатором выступает долговая нагрузка, которая должна составлять 50 % от уровня дохода при условии, что сумма кредита не должна превышать примерно 4–6-кратный чистый доход клиента. В каждом банке значение мультипликатора устанавливается индивидуально, но главным ориентиром для его установления является инфляционное ожидание.

Следующий метод оценки вероятности погашения кредита заемщиком – метод андеррайтинга. Такой метод чаще всего используется при предоставлении физическим лицам ипотечного кредита. Процедура андеррайтинга отличается трудоемкостью и сложностью, в силу чего этим процессом занимается отдельное подразделение профессионалов. В ходе андеррайтинга собирается информация о потенциальном заемщике, его трудовой занятости, о его доходах и расходах, а также о качестве предоставленного обеспечения. При андеррайтинге используются расчетные коэффициенты, к которым относятся отношение платежей по кредиту к доходу клиента за определенный период; отношение обязательных платежей заемщика к общему совокупному доходу; отношение суммы потенциального кредита к стоимости приобретаемого имущества; отношение суммы кредита к минимальной цене выбранного недвижимого имущества.

Важным отличием андеррайтинга от других методов оценки кредитоспособности является то, что в рамках ипотечного кредитования при андеррайтинге используются дополнительные характеристики заемщика не только количественного, но и качественного характера. Однако в силу большой трудоемкости и необходимости наличия определенного профессионализма и опыта работы это отличие препятствует популярности андеррайтинга у кредитных организаций.

Каждая организация самостоятельно выбирает метод оценки, исходя из специфики своей деятельности и типа заемщика. Однако каждый из методов имеет не только достоинства, но и недостатки. Так, например, при выборе метода оценки скоринга организации имеют риск предоставления недостоверных данных со стороны клиента, поскольку анкета для скоринга заполняется кредитным специалистом со слов клиента. При методе анализа кредитной истории во внимание берутся события исключительно прошлого времени, даже если они недостоверно отражают нынешнюю ситуацию. При оценке платежеспособности используется требование большого объема документов от потенциального заемщика, что сокращает количество заявок на кредит. При андеррайтинге присутствует большая трудоемкость и трудозатраты. Таким образом, кредитные организации не могут оценить кредитоспособность потенциальных заемщиков со 100 %-ной вероятностью, что влечет за собой создание резерва в неверном объеме и возможные финансовые потери. Однако кредитные организации, постоянно модернизируя и совершенствуя выбранные методы оценки кредитоспособности клиентов, находятся на пути решения данной проблемы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Зайченко И.А.* Скоринг как метод оценки кредитного риска / И.А. Зайченко // Вестник Северо-Кавказского гуманитарного института. – 2012. – № 3. – С. 45–54.
2. *Кургузкин А.Д.* Андеррайтинг как способ оценки платежеспособности заемщика / А.Д. Кургузкин // Территория новых возможностей: Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2012. – № 1. – С. 146–151.
3. О банках и банковской деятельности: Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 395-1.

4. О кредитных историях: Федеральный закон от 30.12.2004 г. № 218-ФЗ (в ред. от 24.07.2007 № 214-ФЗ).

5. О порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности: Положение Банка России от 26.03.2004 г. № 254-П (в ред. от 16.06.2008 № 2028-У).

ВЛИЯНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОСОБЕННОСТЕЙ ПРОИЗВОДСТВА БУРОВЫХ УСТАНОВОК ДЛЯ НЕФТЕДОБЫЧИ НА УЧЕТ ЗАТРАТ

Шаповалова А.И.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.В. Тумашик, канд. экон. наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассмотрены основные организационные и технологические аспекты, влияющие на формирование производственного учета выпускаемых для нефтедобычи буровых установок.

Ключевые слова: организационно-технологические аспекты, производственный учет, буровые установки.

Производственный учет является одним из основных направлений бухгалтерского учета, задачами которого являются:

- 1) учет объема, ассортимента и качества продукции, контроль исполнения бюджета по данным показателям;
- 2) своевременное полное и достоверное формирование информации о фактических затратах в разрезе объектов учета, элементов и статей затрат;
- 3) оперативный контроль использования имеющихся у предприятия ресурсов, определение причин возникновения отклонений фактических затрат от нормативных и их виновников;
- 4) оценка незавершенного производства и исчисление фактической себестоимости полуфабрикатов, продукции, работ или услуг;
- 5) определение результативности производства продукции по производственным подразделениям;
- 6) обеспечение управленческого персонала учетной информацией, сопоставимой с плановой.

На постановку производственного учета оказывают влияние внешние и внутренние факторы. В свою очередь, к внутренним факторам относятся технико-технологические, организационные, кадровые, а также уровень автоматизации и информационных систем [1].

Предметом исследования в данной работе являются особенности производства буровых установок, используемых при нефтедобыче.

Буровая установка – это комплекс сооружений бурового и энергетического оборудования, необходимого для бурения скважин. В состав буровой установки входят станок, насос, спускоподъемное оборудование. Все известные отечественные буровые установки делят на стационарные, передвижные и самоходные. Стационарные буровые установки применяют при бурении глубоких скважин, удаленных друг от друга на большие расстояния, или при неблагоприятных условиях транспортировки (залеженность, заболоченность) в горной местности. Устанавливают их в основном на фундаменте и при перевозках разбирают на отдельные части. Передвижные установки, в отличие от самоходных, монтируют на санях. Применяют их при благоприятных для транспортировки условиях: спокойный рельеф, слабая всхолмленность. Самоходные буровые установки отличаются тем, что буровые механизмы монтируют на общей платформе грузовых автомашин или тракторов. Их достоинство заключается в мобильности. На перевозку установок и монтажно-демонтажные работы требуется значительно меньше времени, чем при использовании стационарных установок. Их применяют преимущественно при бурении неглубоких скважин в мягких породах, когда в балансе рабочего времени на бурение затрачивается немного времени [2].

Производственный цикл изготовления буровой установки включает следующее:

- разработку конструкторской документации, ее сертификацию;
- расчет потребности в материалах и производственном персонале;
- непосредственно само производство;
- послепродажное обслуживание.

Производство буровых установок является единичным, каждая единица продукции изготавливается в соответствии с требованиями, предъявляемыми конкретным заказчиком. Особенность технологического процесса производства бурового оборудования заключается в том, что он является унифицированным и не зависит от типа производимой установки. Так, технологический процесс включает в себя следующие участки и операции:

- участок заготовки (холодная резка, термическая резка, механическая резка, гибка);
- участок механообработки (токарные работы, фрезерные работы, расточка, нарезание резьбы, механическая резка);
- участок сварки (сборка под сварку, сварочные работы);
- участок сборки и монтажа (слесарно-сборочные работы);
- участок покраски (дробеструйная обработка, грунтование, окраска).

На каждом участке осуществляется постоянная последовательность производственных операций. Кроме того, существует ряд вспомогательных операций, присутствующих на каждом участке: сверление, ручная резка, маркирование, слесарные работы и термическая резка.

До начала производства технологическим отделом разрабатывается маршрутная карта, в которой указываются отдельные группы оборудования, участвующие в производстве, детали будущей буровой установки, материал, из которого каждая из них

будет изготавливаться, и операции, применяемые для обработки на каждом участке. Согласно из этой карте оборудование размещается группами по типам производственных операций, фабрикат перемещается по цеху при помощи консольно-поворотных кранов, а между цехами – по рельсам.

Учет материалов при этом осуществляется в разрезе участков и деталей, а учет трудовых ресурсов по нормо-часам – в разрезе деталей и операций. Поскольку производство ведется по заказам, затраты относятся на тот или иной заказ, формируя себестоимость готовой продукции, что находит отражение в учетной политике буровых предприятий. Кроме того, учитывая длительность производственного цикла, который в зависимости от типа буровой установки занимает от года до полутора лет, учет затрат ведется по нормативным ценам. Для счета 20 «Основное производство» создаются субсчета: «Учет отклонений производственных затрат за счет стоимостных показателей» и «Учет отклонений в стоимости материалов, списанных в производство».

Длительность производственного цикла также создает необходимость учета полуфабрикатов. При этом прямые расходы распределяются между заказами пропорционально плановой оценке потребления материалов, услуг производственного характера, фонда оплаты труда и социальных отчислений с него. Косвенные расходы в конце периода полностью списываются на себестоимость полуфабриката.

На предприятии также должна быть сформирована система учета отходов, которые представляют собой обрезки металла. С целью повышения эффективности производства и сокращения затрат данные отходы реализуются по рыночной стоимости.

На организацию производственного учета на предприятии по изготовлению буровых установок влияют следующие факторы (таблица).

Организационно-технологические особенности производства буровых установок и их влияние на производственный учет

Организационно-технологические особенности	Влияние на производственный учет
Позаказный тип производства	Необходимость идентификации затрат и отнесение их на конкретный заказ
Непоточная форма производства, разбиение технологического процесса на отдельные производственные участки	Необходимость учета полуфабрикатов при передаче с одного участка на другой. Определение себестоимости полуфабриката, процедуры отнесения на нее прямых и косвенных затрат
Длительный производственный цикл	Необходимость учета материалов по нормативным ценам и в связи с этим определение нормативных цен и отклонений. Необходимость учета полуфабрикатов в конце отчетного периода
Большое количество отходов	Необходимость настройки учета отходов
Наличие вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств	Необходимость определения правил перераспределения затрат на основное производство

Предприятие, занимающееся изготовлением буровых установок, представляет собой сложный производственный комплекс, включающий в себя не только основное, но и вспомогательные производства: котельную, очистные сооружения для технических вод, а также обслуживающее хозяйство, в обязанности которого входит как поддержание функционирования предприятия в целом (содержание производственных и административных помещений, коммуникационных и коммунальных систем), так и проведение всех видов ремонта оборудования: текущего, среднего и капитального.

Подводя итог, можно сказать, что организация производственного учета на предприятии по производству буровых установок мало подвержена изменениям в связи со сменой специализации производства, так как технологический процесс является универсальным. Успешное функционирование системы производственного учета во многом зависит от того, насколько качественно были проведены подготовительные работы: разработаны схемы технологического процесса и маршрутные карты, а также построена сама система учета.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Гульпенко К.В.* История, современность и перспективы развития калькулирования. Состояние и перспективы развития экономики (мировой, национальной, региональной): монография / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик. – Одесса: КУПРИЕНКО СВ, 2015. – 189 с.

2. *Зварыгин В.И.* Буровые станки и бурение скважин [Электронный ресурс]: учеб. пособие / В.И. Зварыгин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2011. – С. 15.

UPROSZCZONE FORMY EWIDENCJI W ASPEKCIE OPTYMALIZACJI OBCIĄZEŃ PODATKOWYCH

Edyta Ciurkot, Weronika Cichocka

*Studia magisterskie na kierunku Rachunkowość i Controlling,
Wydział Zarządzania, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie*

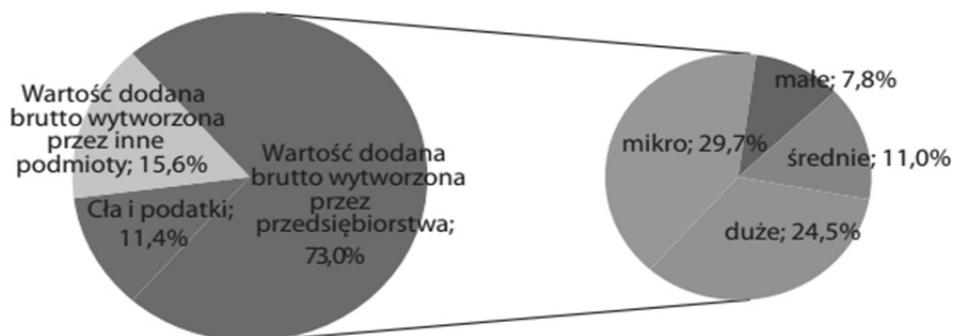
Promotor naukowy dr Jurij Renkas, adiunkt Katedry Rachunkowości,
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Zdecydowana większość polskich przedsiębiorstw na co dzień mierzy się z kwestią optymalizacji obciążeń podatkowych, która jest istotnym czynnikiem ograniczającym ich rozwój w perspektywie długookresowej. Przeprowadzone badania koncentrują swoją uwagę na najbardziej rozwiniętym sektorze w Polsce, jakim są małe i średnie przedsiębiorstwa. Dane statystyczne wskazują jednoznacznie, iż o sile i konkurencyjności polskiej gospodarki decyduje sektor MŚP, który stanowi ponad 90 % przedsiębiorstw ogółem. Z uwagi na ogromne znaczenie tej grupy podmiotów w gospodarce, przepisy prawne przewidują dla nich pewne uproszczenia zarówno w zakresie ewidencyjnym jak i fiskalnym.

Słowa kluczowe: małe przedsiębiorstwa, problemy fiskalne, uproszczona ewidencja, analiza punktów krytycznych.

Problemem są nadmierne obciążenia podatkowe małych przedsiębiorstw, które mają istotny wpływ na osiągane przez nie wyniki finansowe, a tym samym dalsze funkcjonowanie i rozwój. Rozwiązanie owego problemu sprowadza się do odpowiedniego zarządzania podatkami poprzez właściwe zaplanowanie rodzaju działalności, jej rozmiarów, formy a także przyjęcia takiej struktury operacji gospodarczych, która umożliwi płacenie jak najniższej kwoty podatku w jak najpóźniejszym terminie dopuszczalnym przez prawo. Przeprowadzając odpowiednie kalkulacje przedsiębiorcy mają podstawy do podjęcia racjonalnej decyzji wpływającej na poziom obciążeń podatkowych [1, s. 204].

Wpływ mikroprzedsiębiorstw na rynek pracy i poziom zatrudnienia jest znaczny, bowiem ponad połowa populacji znajduje zatrudnienie w sektorze przedsiębiorstw. Tworzone miejsca pracy charakteryzują się stabilnością, samodzielnym kształceniem pracowników po części wynikającą z lokalnego charakteru działalności. Jednocześnie należy pamiętać o negatywnym oddziaływaniu MŚP na gospodarkę poprzez zjawisko „szarej strefy» sprowadzającej się do ominięcia uregulowań prawnych w zakresie zatrudnienia wywołane nadmiernymi obciążeniami fiskalnymi (rys. 1) [7, s. 13].



Rys. 1. Udział sektora MŚP w tworzeniu PKB

Nie bez przyczyny mikro i małe podmioty nazywane są siłą napędową gospodarki, gdyż jak wynika z danych ich udział w tworzeniu PKB wyniósł około 40 %. Mikroprzedsiębiorstwa odgrywają w gospodarce istotną rolę, jako dostawcy półfabrykatów, części maszyn bądź wykonawcy specjalistycznych usług na rzecz większych podmiotów [5, s. 15].

Niestety przedsiębiorstwa mogące korzystać z uproszczonych form opodatkowania muszą sprostać szeregu barierom, wśród których dominuje wysokość podatków oraz opłat prawnych oscylująca wokół 40 % i 30 %. Dalsze funkcjonowanie tych jednostek gospodarczych w znacznym stopniu uzależnione jest od ograniczenia niekorzystnego wpływu uwarunkowań zewnętrznych, na które z reguły tak małe podmioty nie mają rzeczywistego wpływu.

Dominującą barierą rozwoju małych przedsiębiorstw są nadmierne obciążenia podatkowe wywołujące pewien ciąg przyczynowo-skutkowy. Podatek dochodowy wpływa na zmniejszenie osiąganych wyników finansowych. Z kolei niższe zyski przyczyniają się do ograniczenia możliwości inwestycyjnych, ponieważ przedsiębiorców nie stać na ponoszenie nakładów mających zapoczątkować w przyszłości. Jeżeli jednostki nie inwestują, to prędzej

czy później, pojawi się osłabienie konkurencyjności pod względem technologicznym, jakościowym czy asortymentowym. Rynekowi rywale mogą produkować wydajniej, taniej a tym samym zbywać wyższe jakościowo dobra w przystępnych cenach. Mniej konkurencyjne podmioty sprzedają mniej, co powoduje spadek przychodów z podstawowej działalności operacyjnej i pośrednio obniżenie wyniku finansowego. Następuje stagnacja rozwoju, która w ekstremalnych przypadkach może doprowadzić nawet do wycofania podmiotu z rynku [2, s. 16].

W odpowiedzi na kluczowy problem fundamentalnego sektora przedsiębiorstw w Polsce, jakim są nadmierne obciążenie fiskalne mikro- i małych przedsiębiorstw, podejmuje się działania optymalizacyjne. Przez pojęcie optymalizacji podatkowej należy rozumieć poszukiwanie najlepszego rozwiązania, względem ustalonego kryterium ze zbioru rozwiązań dopuszczalnych tj. mieszczących się w granicach prawa podatkowego [3, s. 12].

W praktyce sposoby optymalizacyjne możemy podzielić na dwie grupy:

- wykorzystujące znajomości przepisów i luk w prawie, oraz opracowujące na podstawie tej wiedzy właściwe dla danego podmiotu strategie;
- dokonujące wyboru optymalnej formy opodatkowania.

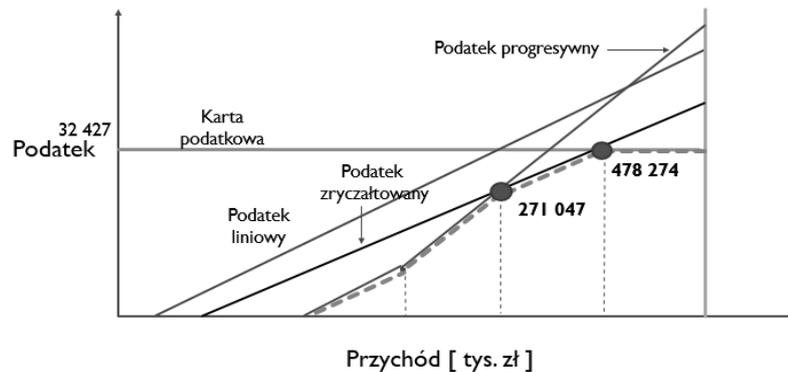
Z uwagi na fakt, że podatnik może w każdym momencie dokonać zmiany uproszczonej formy opodatkowania – wybór ten, jest więc swego rodzaju narzędziem służącym do optymalizacji obciążeń podatkowych. W praktyce podatnik może dokonać wyboru tylko jednej spośród czterech dopuszczalnych formy opodatkowania (tj. karty podatkowej, ryczałtu ewidencjonowanego, podatku liniowego i podatku progresywnego) [4, s. 46].

Decyzję w zakresie optymalnego wyboru uproszczonej formy ewidencji, dokonuje się w drodze analizy porównawczej alternatywnych form oraz w wyniku przeprowadzanej analizy krytycznej, czyli praktycznego narzędzia zarządzania podatkami, którego procedura składa się z następujących etapów [6, s. 182, 183].

- określenia dopuszczalnych form opodatkowania dla istniejących uwarunkowań;
- oszacowania przewidywanych przychodów i kosztów w następnym roku podatkowym;
- oszacowania planowanych ulg i odliczeń (ulg rehabilitacyjnych, na dzieci);
- ustalenia przewidywanej dochodowości (stosunek dochodu do przychodu);
- wyznaczenia przychodu i dochodu krytycznego;
- analizy porównawczej alternatywnych form opodatkowania:
- metodą algebraiczną (analiza punktów krytycznych);
- metodą graficzną (linia optymalnego podatku);
- wyboru optymalnej formy opodatkowania przy uwzględnieniu pozostałych wad i zalet jak np. poziomu uciążliwości w zakresie prowadzenia ewidencji bądź ewentualnych kosztów związanych z jej prowadzeniem przez podmiot zewnętrzny.

Zaprezentowany wykres przedstawia, na czym polega w praktyce analiza punktów krytycznych w ujęciu graficznym. W niniejszym przykładzie linia optymalnego wyboru zaznaczona jest kolorem niebieski i należy interpretować ją w następujący sposób: jeśli przedsiębiorstwo osiąga przychody w wysokości do 271 047 zł najbardziej racjonalną formą opodatkowania będą dla niego zasady ogólne, w przypadku, gdy przychody te będą kształ-

altować się na poziomie od 271 047 zł do 478 274 zł – optymalną formą opodatkowania będzie ryczałt ewidencjonowany, zaś w sytuacji przekroczenia progu przychodów 478 274 zł jednostka powinna zastosować kartę podatkową (rys. 2).



Rys. 2. Graficzna prezentacja metody punktów krytycznych

Podsumowując, jednym z problemów współczesnej rachunkowości jest skuteczne wspieranie kluczowego a równocześnie napotykanego najczęściej trudności sektora w Polsce. Z uwagi na ogromne znaczenie gospodarcze tej grupy podmiotów, rachunkowość dąży do minimalizacji jej głównych barier rozwojowych, poprzez wprowadzanie uproszczeń ewidencyjnych i opracowywanie skutecznych narzędzi zarządzania podatkami tak, aby ułatwić małym podmiotom podejmowanie racjonalnych decyzji.

LITERATURA

1. Dziuba-Burczyk A., *Rachunkowość podatkowa. Minimalizacja podatku dochodowego w firmie*, wyd. Biblioteka Menadżera.
2. Tokarski A., Tokarski M., Voss G., *Księgowość w małej i średniej firmie. Uprozczone formy ewidencji*, CeDeWu, Warszawa, 2015.
3. *Optymalizacja przepływów podatkowych w podatkach dochodowych*, pod red. J. Iwin-Garzyńskiej, wyd. ECONOMICUS, Szczecin, 2014.
4. *Rachunkowość, finanse oraz metody ilościowe w zarządzaniu*, pod red. A. Dziuby-Burczyk, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków, 2012.
5. *Raport o stanie małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2013-2014*, PARP, Warszawa 2015.
6. *Rozwój rachunkowości w uwarunkowaniach współczesnej gospodarki*, pod red. A. Dziuby-Burczyk, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków, 2012.
7. Wilimowska Z., Urbańska K., *Uwarunkowania działalności mikroprzedsiębiorstw na rynku polskim*, Oficyna Wydawnicza Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Nysie, Nysa, 2009.

РАЗДЕЛ 3

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ АУДИТА В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

АУДИТ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ОРГАНИЗАЦИЙ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Бембель А.П.

*магистрант I курса,
Полоцкий государственный университет*

Научный руководитель Масько Л.В., канд. экон. наук, доцент,
Полоцкий государственный университет

В статье рассмотрены задачи аудита бизнес-процессов организаций и разработано его информационное обеспечение. По результатам исследования предложены основные этапы проведения аудита бизнес-процессов, что будет способствовать выражению достоверного мнения аудитора в заключении.

Ключевые слова: бизнес-процессы, аудит бизнес-процессов, методика аудита бизнес-процессов.

В современных условиях хозяйствования бизнес-процессы организации представлены широким спектром разновидностей. Определение главных бизнес-процессов организации зависит от их роли в деятельности субъекта хозяйствования, так как важным аспектом является эффективное управление. В настоящее время аудит бизнес-процессов актуален, так как его результаты могут иметь практическое значение. Однако, данный вид аудита осуществляется на добровольной основе и может быть проигнорирован организациями.

Следует подчеркнуть, что методика аудита бизнес-процессов организаций в Республике Беларусь нормативно не урегулирована. Аудиторская проверка представляет

собой последовательность определенных этапов, разделение на которые в большей степени связано с логикой выполняемых процедур и их обособленностью [2, с. 105]. Поэтому мы считаем необходимым совершенствовать методику аудита бизнес-процессов.

Бизнес-процесс – это один, несколько или множество вложенных процессов (внутренних шагов деятельности), заканчивающихся созданием продукта, необходимого клиенту, которые позволяют добиваться высокой эффективности деятельности организации, фокусируя внимание на запросах потребителей. Поэтому важно максимально повысить значимость бизнес-процесса и увязать с ним многочисленные функции [4].

С целью выявления причин недостаточно эффективной работы автором разработаны следующие задачи аудита на основе изученных нормативно-правовых актов, специальной литературы и аналитического материала:

- 1) консультирование по улучшению результатов хозяйствования;
- 2) проверка правильности отражения на счетах активов, доходов и расходов в системе бухгалтерского учета;
- 3) проверка наличия, состояния правильности оценки, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов;
- 4) выражение мнения о том, что бухгалтерская отчетность во всех существенных аспектах составлена в соответствии с применяемой основой составления и представления бухгалтерской отчетности;
- 5) составление аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности согласно требованиям правил аудиторской деятельности.

Можно сделать вывод, что правильная постановка задач аудита предполагает поэтапную подготовку к проведению проверки, что позволит оценить бизнес-процессы с точки зрения эффективности, управляемости, функциональности, степени удовлетворенности клиентов, а также получить полное представление о их текущем состоянии [1, с. 24].

Аудит бизнес-процессов может проводиться по трем направлениям:

- 1) аудит после разработки и внедрения регламентирующей бизнес-процесс документации;
- 2) плановый аудит;
- 3) внеплановый аудит.

Организации располагают документами, регламентирующими их деятельность: положениями о бизнес-процессах, положениями о подразделениях, должностными инструкциями и т. п., поэтому важным аспектом в методике аудита является сбор необходимой информации [3]. Многие элементы бизнес-процессов можно понять, изучив формы используемых в организации документов и отчетов, собрав и структурировав их для дальнейшего использования как один источник информации. Выводом служит то, что любой документ, существующий в организации, будет эффективен при аудите.

В таблице представлено информационное обеспечение аудита бизнес-процессов.

Информационное обеспечение аудита бизнес-процессов

Информационные данные	Характеристика информационных данных
Плановые данные	Бизнес-планы, текущие и перспективные планы финансово-хозяйственной деятельности, плановые калькуляции, сметы и т. п.
Информация о подразделениях	Полное и сокращенное название подразделения (или подразделений), выполняющего бизнес-процесс или участвующего в выполнении бизнес-процесса
Владелец бизнес-процесса	Должность, приложение, ссылка на должностную инструкцию владельца бизнес-процесса или положение о подразделении, или на распорядительный документ, определяющий сферу ответственности владельца бизнес-процесса
Основные операции	Указывается перечень основных операций, выполняемых при проведении бизнес-процесса, и ответственные за их выполнение в подразделении
Другие данные	Договоры, бланки строгой отчетности, архивные материалы, письма, жалобы, личные дела сотрудников и т. п.

Источник: собственная разработка на основе изученных нормативно-правовых актов, специальной литературы и аналитического материала.

Таким образом, изучив информационное обеспечение аудита бизнес-процессов, можно сделать вывод о том, что оно включает нормативные законодательные акты, локальные документы организации, регулирующие бухгалтерский учет, составление и представление бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, первичные, сводные и другие документы, регистры бухгалтерского учета, внутренние и внешние источники информации и информацию от третьих лиц.

Методика аудита бизнес-процессов предполагает осуществление комплекса работ по исследованию деятельности организации, направленных на получение информации о ее текущем состоянии дел, на проверку их соответствия требованиям к выполнению, установленным в соответствующих описаниях и регламентах. По результатам исследования нами предлагается три этапа проведения аудита бизнес-процессов:

- 1) организационный этап;
- 2) этап планирования;
- 3) заключительный этап.

На первом (организационном) этапе проводится сбор и анализ документов по бизнес-процессу.

Документы при аудировании, необходимые аудиторам, могут включать следующее:

- тесты, используемые для оценки соответствия бизнес-процессов заданным требованиям;
- формы для регистрации результатов аудита;
- нормативные документы, применяемые для регламентирования деятельности бизнес-процесса, и другие.

Следующий этап – планирование, в процессе которого проводится определение стратегии и тактики аудита.

Последним (заключительным) этапом является предоставление заказчику отчета, что также включает презентацию отчета и его дальнейшую доработку при необходимости.

Результатом проведения аудита бизнес-процессов является отчет, включающий данные, характеризующие текущее состояние, и предложения по совершенствованию:

- независимое мнение о текущем состоянии бизнеса;
- выявленные проблемные точки с вариантами их устранения;
- варианты оптимизации бизнеса, путей экономии средств и человеческих ресурсов;
- возможные пути усовершенствования бизнес-процессов;
- варианты развития бизнеса, которые были упущены при текущем планировании деятельности.

Таким образом, предлагаемые этапы аудита бизнес-процессов позволят повысить качество работы аудиторской организации и достоверно оценить влияние бизнес-процессов на показатели отчетности аудируемого лица и будут способствовать выражению достоверного мнения аудитора в аудиторском заключении.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Кораблев А.В.* Оптимизация бизнес-процессов: дань моде или жизненная необходимость? / А.В. Кораблев. – М.: Р-Про Консалтинг, 2011. – С. 24–26.
2. *Масько Л.В.* Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами: базис и последовательность / Л.В. Масько // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2013. – № 14. – С. 105–112.
3. *Репин В.В.* Стандарт описания, регламентации и аудита бизнес-процесса / В.В. Репин, В.Г. Елиферов // Стандарт и качество. – 2010. – С. 13–14.
4. *Шеер Август-Вильгельм.* Бизнес-процессы. Основные понятия, теория, методы / под ред. А.А. Белых. – М.: Весть-МетаТехнология, 2010. – 182 с.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА В КОМПАНИИ

Зайцева Е.М.

*магистрант I курса Института магистратуры,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель К.В. Гульпенко, канд. экон. наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются современные проблемы управленческого аудита и перспективы его развития, а также предлагаются пути их решения.

Ключевые слова: управленческий аудит, анализ, аудит, управление.

В настоящее время в целях повышения эффективности управления в условиях организованного развития в иностранной и отечественной практике становится актуальным рациональное использование управленческих процессов, от которых зависит эффективность функционирования компании. Чаще всего речь идет о процессе контроля, об оценке сложившейся ситуации на предприятии, о проведении аудита и т. д. Исходя из этого в системе управленческого процесса возникает такое понятие, как управленческий аудит.

Следует обратить внимание, что данное определение используется как в научной литературе, так и в практической деятельности. Исследованию теоретических аспектов управленческого аудита, включая его цели и задачи, а также методы и функции, посвятили свои научные труды отечественные и зарубежные ученые: Р. Адамс, Р.А. Алборова, О.А. Александров, Э.А. Аренс, Н.Г. Белова, А.А. Беляев, В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, Ю.А. Данилевский, П.И. Камышанов, С.В. Козменкова, Дж.К. Лоббека, Т.В. Никонова, Ю.Г. Одегов, М.Ф. Овсячук, Дж. Робертсон, В.В. Скобора, Я.В. Соколов, А.А. Терехова и другие.

Изучение работ ученых позволило сделать вывод о том, что в единой области исследования присутствуют различные точки зрения, касающиеся сущности и назначения управленческого аудита, его организации и проведения в компаниях в настоящее время. Эти обстоятельства вызывают новые проблемы, связанные с уточнением сущности, роли и назначения управленческого аудита, с установлением соответствующих принципов и разработкой определенных методик его проведения в организациях различных отраслей экономики. В этой ситуации необходимо рассмотреть содержание конкретных положений, включая классификации применяемых принципов, без которых невозможна правильная постановка управленческого аудита.

Рассмотрим несколько позиций авторов в отношении понятия управленческого аудита. По мнению О.А. Александрова, управленческий аудит является подсистемой хозяйственного механизма, в рамках которой осуществляется проверка и контроль процессов и результатов деятельности организации в целом и ее структурных подраз-

делений [1]. Ю.Г. Одегова и Т.В. Никонова связывают управленческий аудит с диагностикой управленческих технологий, направленной на определение их фактической эффективности, а также осуществление необходимых корректировок в процесс управления благодаря методологии аудиторской деятельности и разработанных направлениям [3]. Американские ученые под управленческим аудитом понимают вид консультационных услуг в помощь клиенту для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов и достижения намеченных целей. На практике управленческий аудит рассматривается в качестве комплекса услуг в области аудиторской деятельности, включающего не только аудит, но и сопутствующие услуги [2].

Предмет управленческого аудита в такой ситуации носит комплексный характер. Во-первых, в качестве предмета аудита рассматривается деятельность хозяйствующего субъекта; во вторых, ее результаты; в третьих, экономическая характеристика прошедших и предлагаемых событий, которые могут повлиять на будущую деятельность.

Исследование научных позиций ученых по поводу рассмотрения понятия «управленческий аудит» позволило выделить пять подходов к содержанию понятия:

- 1) системное исследование и оценка финансовых и нефинансовых показателей хозяйственной системы с точки зрения ее производительности и эффективности;
- 2) один из видов консультационных услуг как процесс изучения деловых операций;
- 3) разновидность аудита на соответствие;
- 4) инструмент оценки результативности и отсутствия рисков неэффективного управления;
- 5) диагностика эффективности, социальной значимости и деловой активности организации.

В этой связи каждый ученый стремился выделить особенности исследуемого вида аудита, используя его практические направления:

- проведение управленческого аудита финансовой и нефинансовой информации при рассмотрении фактов хозяйственной жизни;
- нацеленность на оценку результативности, эффективности, социальной значимости и деловой активности, выявление наличия или отсутствия рисков неэффективного управления;
- широкое применение при проведении на соответствие, а в ряде случаев и его самостоятельное применение;
- влияние управленческого консультирования при условии, что управленческий аудит служит важным направлением для разработки рекомендаций по совершенствованию управления и проведения консультаций по различным направлениям деятельности хозяйствующего субъекта.

Следовательно, управленческий аудит включает различные виды аудита, например, аудит на соответствие, аудит эффективности, операционный аудит во взаимосвязи и взаимозависимости с управленческим консультированием.

Сложным и дискуссионным вопросом является отождествление управленческого аудита с управленческим консультированием. Широкая трактовка этих понятий приводит к неправильному определению аудита, аудиторской деятельности, управленческого консультирования, прочих услуг, которые имеют место в компаниях. В такой ситуации управленческое консультирование может сопровождать услугу в виде управленческого аудита.

Выделяются общенаучные и специальные методы проведения управленческого аудита. К общенаучным методам относятся индукция и дедукция, синтез и анализ, моделирование, которые позволяют осуществлять систематический и логический анализ механизма управления. Альтернативные методы управления – диагностика, моделирование и декомпозиция. Важную роль в исследовании проблем организации играет декомпозиция – процесс изучения сегментов системы, целью которой является определение проблемы и тенденции развития экономического субъекта.

Рассмотрим одну из важных проблем – подготовку кадров для проведения управленческого аудита. Представляется целесообразной организация специальных программ обучения, подготовка образовательных стандартов, учебников и учебных пособий по данной учебной дисциплине. Организация курсов по профессиональной подготовке и переподготовке управленческих аудиторов может быть возложена на высшие учебные заведения экономического образования.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Александров О.А. Методологические основы управленческого аудита в современных условиях хозяйствования / О.А. Александров // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 12. – С. 37–43.
2. Бурцев В.В. Методология управленческого аудита / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 10.
3. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М., 2012.

НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И АУДИТЕ: ЭВОЛЮЦИЯ ВЗГЛЯДОВ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

Колейкина А.Ю.

*магистрант I курса факультета бизнеса,
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор,
Новосибирский государственный технический университет

В статье представлены этапы развития научной мысли о принципе непрерывности деятельности экономического субъекта в бухгалтерском учете и аудите. По результатам анализа динамики поступивших заявлений о признании компаний банкротами за 2010–2014 годы сформулированы новые задачи аудиторской оценки непрерывности деятельности.

Ключевые слова: банкротство, концепции бухгалтерского баланса, непрерывность деятельности.

Важная проблема современной экономики – предоставление заинтересованным пользователям достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, реальные показатели которой адекватно отражают состояние фирмы. Оценка осуществляемой деятельности экономическими субъектами в условиях кризиса является не только экономической задачей, но в большей степени – задачей, характеризующей социальную ответственность бизнеса перед заинтересованными сторонами. При этом степень реализации социальной ответственности бизнеса можно оценивать через параметры, демонстрирующие соблюдение принципа непрерывности деятельности организации, измерение которых осуществляется аудиторами при проведении аудиторской проверки.

Очевидно, что научные и практические проблемы, связанные с применимостью допущения непрерывности деятельности компаний, имеют определенную историю. Зарождение научной мысли о принципе непрерывности деятельности относят к Древнему Египту. В учетных документах рядом с именем фараона писали фразу, которая в переводе означала «Да будет он жив, здоров и благополучен», тем самым желая продолжительного и непрекращающегося функционирования объектов, принадлежавших ему [2, с. 27].

Позднее в своей книге бельгийский историк учета Де Рувер приводит баланс барселонского отделения компании «Датини» на 31 января 1399 г., который содержит статьи «Расходы будущих лет» и «Резерв по неуплаченным налогам и непредвиденным расходам (срочным платежам)». Таким образом, наличие упомянутых статей предполагает отсутствие намерений в ликвидации компании.

Французский экономист и правовед Ж. Савари был одним из первых, кто пытался разработать теории динамического учета. В 1675 г. Савари опубликовал работу «Со-

вершенный торговец», в которой сформулировал принципы многообразия балансов, а также выдвинул требование учета по исторической стоимости [2, с. 41].

Однако первым, кто сформулировал мысль о том, что целью бухгалтерского учета является учет движения капитала, был итальянец Карло Сганцини. Экономист предлагал использовать два вида счетов – счет контроля, который бы отражал контроль движения денег в функции средства обращения, и счет результатов, который бы раскрывал феномен. По мнению Сганцини, к результатным счетам относились прибыли и убытки, которые прошли через кассу.

В работах немецкого экономиста А. Мокстера представлено теоретическое обоснование принципа непрерывности деятельности, именуемое как «статика продолжения деятельности». Несмотря на то что принцип непрерывности деятельности характерен для динамической теории и практики бухгалтерского учета, Г.В. Симон в 1861 г. использовал его при построении статической балансовой теории.

Первые попытки формирования принципов бухгалтерского учета берут свое начало из США. В 30-е гг. XX века под руководством профессора В. Патона издана серия монографий, характеризующих учетные принципы. В 1922 г. была опубликована докторская диссертация Патона «Теория бухгалтерского учета». В заключении к работе автор привел перечень постулатов в качестве основных положений бухгалтерского учета. Приведенные постулаты В. Патон сопроводил критическими комментариями: «... непрерывность деятельности хозяйствующей единицы – предположение о действующем предприятии принимается для удобства» [2, с. 32].

По мнению М.И. Кутера, возникновение принципа непрерывности деятельности обязано развитию теоретических и практических аспектов динамического бухгалтерского учета.

Большой вклад в развитие динамической балансовой теории внес Э. Шмаленбах, который утверждал, что «актив трактуется не как набор средств, а как расходы, переходящие в затраты, пассив – как доходы, которые должны стать ценностями» [3, с. 10].

Таким образом, основная цель статического баланса – оценка состояния средств организации и источников их формирования на определенный момент времени в денежной оценке. Целью динамического баланса выступает отражение кругооборота капитала, вложенного в организацию, и ее финансовый результат на определенный момент времени в денежной оценке.

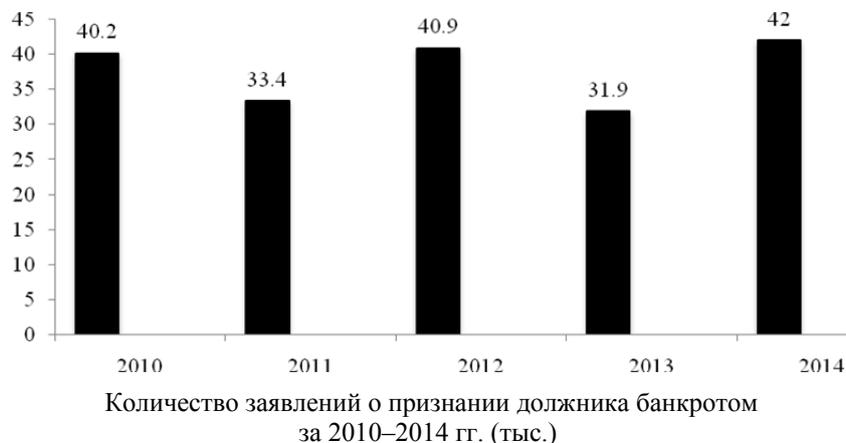
На сегодняшний день в центре внимания специалистов находится концепция актуарного баланса, основной целью которого является характеристика потенциальных возможностей предприятий. Одним из первых, кто сформировал мысль об актуарном балансе, был Карл Кофер, который считал, что заинтересованным пользователям нужен не только баланс, отражающий итоги хозяйственной деятельности, но и баланс, показывающий, как будет выглядеть деятельность в перспективе.

В основе актуарного баланса лежит комплекс математических методов, выступающих основным инструментарием для прогнозирования базовых показателей финансовой деятельности экономического субъекта с учетом возможных рисков.

Таким образом, применение принципа непрерывности деятельности применяется субъектом из периода в период: при формировании учетной политики, применении положений учетной политики (оценки фактов хозяйственной деятельности, погашении стоимости активов и др.), формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Применение данного принципа означает ведение учета активов в оценке по исторической стоимости, а не по ликвидационной, что предполагает отсутствие у предприятия намерения ликвидироваться. Из теории учета известно, что источником формирования активов являются собственные и заемные источники, поэтому в случае нарушения принципа непрерывности деятельности имущество будет иметь величину ниже учетной стоимости. Динамика активов не будет способна покрыть динамику обязательств, а следовательно, применение принципа непрерывности деятельности невозможно. Следствием описанной ситуации является банкротство, основная процедура которого – продажа имущества с аукциона с целью удовлетворения требований кредиторов. Большинство дел о банкротстве в Российской Федерации заканчивается ликвидацией юридического лица как экономического субъекта.

Основываясь на официальных данных, можно увидеть тенденцию роста числа компаний, имеющих перспективы признания банкротами. Информация, приведенная на рисунке, свидетельствует о динамике роста в 2010–2014 гг. на 4,5 % количества заявлений о признании должника банкротом. По данным, представленным Высшим арбитражным судом, на конец первого полугодия 2015 г. в производстве находилось 56,7 тыс. заявлений (рисунок) [4].



Таким образом, в условиях кризисных явлений особого внимания заслуживает вопрос о доверии пользователей к бухгалтерской отчетности, и в первую очередь исследуются не только вопросы достоверности отчетности, но и аспекты, связанные с раскрытием информации о непрерывности деятельности [1].

Следовательно, аудитор должен не только оценить адекватность раскрытия в отчетности планов собственников и руководства аудируемого лица, относящихся к будущей деятельности организации, а также применить методы прогнозирования несостоятельности (банкротства).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аманжолова Б.А.* Об оценке непрерывности деятельности аудируемого лица в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности / Б.А. Аманжолова, В.С. Фадеева // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 9. – С. 21–31.
2. *Куликова Л.И.* Непрерывность деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности: монография / Л.И. Куликова. – Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. – 214 с.
3. *Соколов Я.В.* Принципы и концепции бухгалтерского учета. Т. 1: монография / Я.В. Соколов. – Уфа: Башкирский территориальный институт профессиональных бухгалтеров, 2000.
4. Статистика по банкротствам [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://zakon.ru/blog/2016/2/16/statistika_po_bankrotstvam/ (дата обращения: 19.03.2016). – Загл. с экрана.

РАЗВИТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВО ВЬЕТНАМЕ**Нгуен Т.В.Л.***аспирант кафедры аудита,**Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)**Научный руководитель И.Н. Богатая, канд. экон. наук, профессор
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

В статье представлены результаты исследования развития аудиторской деятельности во Вьетнаме. Проанализированы нормативные акты, регламентирующие государственный аудит, независимый внешний аудит, внутренний аудит. Выявлены основные проблемы развития внутреннего аудита и определены пути их решения.

Ключевые слова: аудиторская деятельность во Вьетнаме, государственный аудит.

Интеграция Вьетнама в мировое хозяйство определяет необходимость совершенствования национальной системы аудита как механизма отражения связи между экономикой страны и мировой экономикой и способа формирования и раскрытия понятной для всех финансовой информации о результатах деятельности. Развитие аудиторской деятельности во Вьетнаме зависит от внутренней социально-экономической ситуации и является одним из необходимых условий формирования на пути полноценной интеграции страны в мировое сообщество.

В настоящее время во Вьетнаме применяются три вида аудита: независимый аудит, государственный аудит и внутренний аудит. До 1945 года Вьетнам был колонией Франции (французские специалисты осуществляли контрольную деятельность в соответствии с методологией и методикой контроля, используемыми во Франции). После освобождения от Франции в Южном Вьетнаме в период американской интервенции сформировалась модель рыночной экономики и стала применяться независи-

мая аудиторская деятельность. В Южном Вьетнаме возникли офисы по аудиту и филиалы зарубежных аудиторских компаний SyCipGorresVelayo&Co, ArthurAndersen, PriceWaterhouse. 2 июля 1976 года произошло воссоединение Вьетнама и, согласно указу Национальной Ассамблеи, создана Социалистическая Республика Вьетнам. В 70–90-е годы XX в., в условиях плановой директивной экономики, во Вьетнаме использовалась ревизионная деятельность и отсутствовала независимая аудиторская деятельность. В 1991 году во Вьетнаме были созданы две аудиторские компании: Вьетнамская аудиторская компания «VACO» и Вьетнамская компания по оказанию бухгалтерских услуг «ASC». В связи с требованиями быстрорастущей экономики и процессом глобализации независимый аудит во Вьетнаме развивается параллельно с совершенствованием правовой среды и повышением роли профессиональных организаций. Процесс разработки системы стандартов в области независимого аудита начался с сентября 1997 года. С 1999 по 2005 год Министерство финансов Вьетнама утвердило 29 стандартов аудиторской деятельности, в 2012 году – 37 новых стандартов аудиторской деятельности в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). В январе 2012 года вступил в силу закон о независимом аудите, являющийся основополагающим нормативным актом в области регулирования аудиторской деятельности во Вьетнаме [2, с 16].

В целях создания профессиональных ассоциаций, отвечающих за ведение управленческого учета и качество аудита, в апреле 2005 года была создана Вьетнамская Ассоциация сертифицированных общественных бухгалтеров (VACPA), работающая в качестве саморегулируемой, несмотря на то что проект закона «О саморегулируемой организации» во Вьетнаме был разработан только в 2015 году. Членами ассоциации являются аудиторы, имеющие квалификационные аттестаты аудитора, выданные Минфином, или аудиторские организации, действующие на территории Вьетнама. Ассоциация является членом крупных профессиональных объединений, таких как АСЕАН AFA – бухгалтерско-аудиторское объединение Юго-Восточных азиатских стран и CAPA – Конфедерация Азиатско-Тихоокеанского региона бухгалтеров. На основании этого она приняла решение о вступлении в Международную Федерацию бухгалтеров [3].

Последние 20 лет происходило динамичное развитие независимой аудиторской деятельности во Вьетнаме. Если в 1991 году функционировали только две компании с 15 сотрудниками, то в настоящее время насчитывается 150 национальных аудиторских фирм с более чем 10 тыс. работающих, функционируют 226 офисов и филиалов. Количество аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты, составило более 3 тыс. человек. Доход данного сектора в 2013 году составил около 200 тыс. долл., в том числе платежи в бюджет налогов этими фирмами составили более 30 тыс. долл. (прирост на 6,9 % за год) [1]. Несмотря на стремительное развитие независимого аудита, в настоящее время в стране превалирует государственный контроль, который претерпел ряд кардинальных изменений. Государственный финансовый контроль как полноценное самостоятельное направление стал активно развиваться только после создания органа государственного аудита [5].

Государственный аудит во Вьетнаме был нормативно закреплён 11 июля 1994 года Указом № 70 Правительства Вьетнама с целью проверки правильности и рациональности использования бюджетных средств и достоверности финансовой отчетности организаций, имеющих государственные капиталовложения. В 2006 году вступил в силу закон о государственном аудите, его новая редакция утверждена в 2015 году. Государственный аудит сотрудничает с независимыми аудиторскими организациями в осуществлении проверок государственных корпораций, национальных целевых программ, на основе результатов независимого аудита разрабатывает научно обоснованный подход к проведению аудита.

В связи с требованиями быстрорастущей экономики после вступления Вьетнама в ВТО необходима организация внутреннего контроля и аудита в хозяйствующих субъектах. Деятельность службы внутреннего аудита в коммерческих организациях регулируется Министерством финансов, а в административных органах, государственных учреждениях и корпорациях регулируется и контролируется Генеральным советом государственного аудита. Вопросы, связанные с внутренним аудитом, не регулируются вьетнамским законодательством, за исключением отдельных положений, касающихся финансово-кредитных организаций и государственных организаций. Существуют отдельные нормативные акты, регулирующие деятельность внешних аудиторов, которые должны учитываться внутренними аудиторами (например, Вьетнамский стандарт аудиторской деятельности (VSA) № 610 «Использование работы внутренних аудиторов», утвержденный Постановлением Минфина от 06.12.2012 № 214/2012) [4].

В настоящий момент не существует никаких правил или закона, которые бы обязывали создавать службу внутреннего аудита в коммерческой организации. Во Вьетнаме существуют проблемы развития внутреннего аудита, которые необходимо решать посредством его совершенствования и приближения к мировому уровню. Первая проблема – недостаточная независимость и объективность внутреннего аудита, что связано с периодом его становления. Роль внутреннего аудита во Вьетнаме возрастает, но зачастую внутренний аудит отождествляют с внутренним контролем. Вторая проблема связана с отсутствием системы нормативного регулирования внутреннего аудита в коммерческих организациях. Во Вьетнаме отсутствуют национальные стандарты в области внутреннего аудита, профессиональная ассоциация, объединяющая внутренних аудиторов, ревизоров, сотрудников контрольно-ревизионных подразделений, других специалистов в области внутреннего контроля вьетнамских компаний и организаций. Третья проблема состоит в нехватке квалификационного персонала в области внутреннего аудита. В конце 2013 года во Вьетнаме начали проводить обучение и экзамен по сертификации в области внутреннего аудита, осуществляемого Институтом внутренних аудиторов (ИА).

В настоящее время во Вьетнаме менее 10 человек прошли сертификацию ИА, что не может обеспечить потребность вьетнамских компаний и значительно снижает эффективность и результативность внутреннего аудита. Четвертая проблема связана с оценкой качества внутреннего аудита и разработкой подходов к созданию системы контроля качества и его проведению. Пятой проблемой является недооценка роли

внутреннего аудита как инструмента повышения эффективности деятельности организации. Процесс совершенствования деятельности внутреннего аудита помимо долгосрочных планов ставит перед государством и организациями Вьетнама конкретные текущие задачи стратегического характера. Среди первоочередных можно выделить следующие.

1. Совершенствование нормативной базы в области внутреннего аудита предполагает разработку стандартов внутреннего аудита на основе международных профессиональных стандартов, разработанных Институтом внутренних аудиторов с учетом специфики экономики Вьетнама. Стандарты должны содержать аспекты, которые еще не определены в нормативных документах, одобренных Министерством финансов и Государственным банком, такие как понятие внутреннего аудита, порядок проведения внутреннего аудита на основе рискоориентированного подхода.

2. Создание и развитие деятельности профессиональных объединений во Вьетнаме. Требуется формирование профессионального саморегулируемого объединения, осуществляющего регулирование внутреннего аудита. В дальнейшем профессиональное объединение станет членом Института внутренних аудиторов (ИА), что позволит изучить передовой опыт проведения внутреннего аудита в различных странах.

3. Расширение программы повышения квалификации для аудиторов и бухгалтеров. Процесс обучения должен быть многоступенчатым и доступным при любом уровне квалификации. Министерство финансов и профессиональное объединение должны проводить обучение и экзамен с последующей выдачей сертификата внутреннего аудита.

4. Повышение качества деятельности внутреннего аудита посредством укрепления его роли в повышении эффективности деятельности предприятий и страны, с разработкой подходов к проведению внутреннего аудита, соответствующих передовой мировой практике.

В настоящее время независимый внешний аудит во Вьетнаме совершенствуется и занимает все более твердые позиции в Юго-Восточном регионе. Деятельность государственного аудита закреплена в Конституции Вьетнама и позволяет совершенствовать управление активами и бюджетами в различных секторах экономики. Внутренний аудит находится на стадии становления, и его развитие во Вьетнаме во многом зависит от решения выявленных проблем посредством повышения независимости служб внутреннего аудита, регламентации их деятельности, создания профессионального объединения и системы подготовки внутренних аудиторов, повышения качества внутреннего аудита. Решение данных проблем позволит сделать деятельность внутренних аудиторов значимой для обеспечения достижения стратегических целей организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Буй В.М. Продолжение развития системы бухгалтерского учета и аудита в соответствии с новыми международными стандартами / Буй Ван Май. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [//www.vacra.org.vn/index.php](http://www.vacra.org.vn/index.php). – Загл. с экрана.

2. Нгуен Т.В.Л. Исследование развития аудиторской деятельности во Вьетнаме и актуальные проблемы внутреннего аудита / Т.В.Л. Нгуен // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 2. – С. 12–27.

3. Официальный сайт Вьетнамской ассоциации сертифицированных общественных бухгалтеров (VACPA) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vacpa.org.vn/en/>. – Загл. с экрана.

4. Официальный сайт Минфина Вьетнама [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://moj.gov.vn>. – Загл. с экрана.

5. Юшкова С.Д. Аудиторская деятельность во Вьетнаме / С.Д. Юшкова // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 4. – С. 82–87.

МОДИФИКАЦИЯ ПОДХОДА К АУДИТОРСКОЙ ОЦЕНКЕ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Фадеева В.С.

*магистрант II курса факультета бизнеса,
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор,
Новосибирский государственный технический университет

В статье представлены результаты исследования, посвященного совершенствованию аудиторского инструментария, обеспечивающего удовлетворение информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности. Основу исследования составляет анализ информации, характеризующей отечественную практику оценки непрерывности деятельности аудируемых лиц. На основе сопоставления подходов к применению допущения непрерывности деятельности в бухгалтерском учете и аудите обоснованы направления модификации аудиторских процедур оценки непрерывности аудируемых лиц.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, непрерывность деятельности, прогнозирование, стратегический подход, аудиторское заключение.

Информация о соблюдении допущения непрерывности деятельности имеет важнейшее значение для понимания пользователями бухгалтерской отчетности перспектив эффективного функционирования экономического субъекта в обозримом будущем. Это обстоятельство безусловно определяет значимость аудиторской оценки непрерывности деятельности по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности [1, с. 22]. Однако в современной аудиторской практике возникает проблема отсутствия адекватной методики, которая рассматривает не только прошлую деятельность организации, но и нацелена на будущее, оценку возможных последствий происходящих в организации событий [4, с. 149].

Целью исследования, результаты которого представлены в статье, является обоснование модификации подхода к аудиторской оценке непрерывности деятельности организации. Для достижения цели автором исследовано современное состояние оценки непрерывности деятельности в российской аудиторской практике, осуществлена сравнительная оценка роли, функций и областей применения непрерывности деятельности в бухгалтерском учете и аудите, а также обосновано направление модификации подхода к аудиторской оценке непрерывности деятельности организации.

По результатам анализа раскрытия информации о непрерывности деятельности аудируемых лиц в рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2008–2015 гг. выявлено, что обязательность аудиторской оценки непрерывности деятельности рассматривается Министерством финансов с позиции соблюдения федеральных стандартов аудиторской деятельности и раскрытия информации о неопределенности. Тем самым уполномоченный федеральный орган определяет, что выполнение процедур аудиторской оценки непрерывности деятельности характеризует качество аудиторских услуг и удовлетворенность пользователей бухгалтерской отчетности.

Следующий вывод, который сформулирован на основе анализа данных Министерства финансов, касается структуры аудиторских заключений, выданных аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) за 2011–2015 гг. [2]. В результате анализа отмечена тенденция роста доли аудиторских заключений с выражением сомнения в возможности клиента продолжать свою деятельность с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента в общем числе всех выданных аудиторских заключений (по результатам обязательного аудита: 2011 г. – 2,6 %; 2015 г. – 3,8 %; инициативного аудита: 2012 г. – 2,0 %; 2015 г. – 3,0 %).

Однако анализ отчетов об основных показателях деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества за 2011–2015 гг. демонстрирует систематические нарушения федеральных стандартов, регулирующих оценку непрерывности деятельности аудируемых лиц.

Таким образом, анализ ситуации, характеризующей аудиторскую оценку непрерывности деятельности, позволил сделать вывод о том, что, несмотря на явные ожидания регулирующих органов и неявные ожидания пользователей бухгалтерской отчетности, в отечественной аудиторской практике данный аспект представляет собой область, требующую развития и совершенствования.

Мы предполагаем, что в качестве причин сложившейся ситуации необходимо рассматривать несогласованность аудиторских процедур с концепцией непрерывности деятельности, реализуемой в практическом бухгалтерском учете, а также некоторую ограниченность методики аудиторской оценки непрерывности деятельности, представленной в аудиторских стандартах.

Для выявления природы несогласованности аудиторских процедур и допущения непрерывности деятельности, реализуемого в практическом бухгалтерском учете, осуществлена сравнительная оценка подходов к непрерывности деятельности, содер-

жащихся в научной и практической литературе, а также в некоторых нормативных документах.

Анализ результатов исследований О.А. Агеевой, А.С. Бабаева, Э. Бриттона, К. Ватерсюна, Л.И. Ворониной, В.Р. Захарьина, Ю.В. Ильиной, М.И. Кутера, Н.Л. Маренкова, В.М. Никитина, Д.А. Никитиной, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, Л. Умрихина, Э.С. Хендриксена позволил из сложившихся точек зрения выделить позиции, представляющие роль непрерывности деятельности в оценке активов, в обеспечении достоверности отчетности и в качестве основы концепции постоянно действующего предприятия.

В специальной литературе, посвященной аудиторской оценке непрерывности деятельности, можно выделить работы Н.Н. Горощенко, Н.Н. Овчинниковой, М.В. Мельник, В.Г. Когденко, В.Л. Поздеева, Н.Н. Хахоновой, представляющие непрерывность деятельности как особый сегмент аудирования, который заслуживает внимания не только на этапе формулирования итогового мнения о достоверности отчетности, а должен затрагивать все стадии аудиторского процесса.

Существенным отличием содержания непрерывности деятельности на основании нормативных документов мы считаем то, что в аудиторских стандартах под периодом, в отношении которого аудитор выражает мнение, является промежуток времени, равный 12 месяцам, в бухгалтерском учете временной отрезок определен словосочетанием «в обозримом будущем».

Таким образом, мы предлагаем выделить и сформулировать три задачи аудиторской оценки непрерывности деятельности. Во-первых, анализ соблюдения допущения непрерывности деятельности при оценке активов и обязательств, представленных в аудируемой бухгалтерской отчетности. Во-вторых, установление намерений руководства аудируемого лица относительно перспектив дальнейшей деятельности. В-третьих, выяснение периода дальнейшей деятельности аудируемого лица посредством прогнозирования последствий событий и фактов хозяйственной жизни, характеризующихся неопределенностью на отчетную дату.

Если оценка активов и обязательств непосредственно относится к аудируемому периоду, то, говоря о второй и третьей задачах, они связаны с применением методов прогнозирования и профессионального суждения. Дело в том, что различия в аудиторских и бухгалтерских подходах к непрерывности деятельности подтверждают сложность и неоднозначность методов аудита непрерывности деятельности, связанных с широким применением профессионального суждения бухгалтера при составлении отчетности, а также аудитора в процессе ее верификации [3, с. 515].

Источниками информации по проверке применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица являются не только документы по операциям отчетного периода, но и сведения о динамике условных фактов хозяйственной жизни и событий после отчетной даты. Следует обратить внимание на то, что в этом случае рассматриваемый временной период выходит за рамки отчетного периода. Это связано с тем, что при возникновении определенных факторов в течение проверяемого периода и после него, но до даты подписания аудиторского заключения, у аудитора может

возникнуть сомнение в способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Таким образом, методика оценки непрерывности должна включать процедуры, направленные на прогнозирование последствий событий после отчетной даты и условных фактов с точки зрения их влияния на показатели отчетности.

Важным аспектом методики, нуждающимся в модификации, выступает состав признаков, оцениваемых аудитором. Мы поддерживаем предложение М.В. Мельник и В.Г. Когденко о важности оценки рыночных признаков и выделяем в отдельную группу эти признаки, что требует дополнения индикаторов, свидетельствующих об отсутствии (наличии) сомнений в непрерывности деятельности.

Логика модификации подхода к планированию и реализации аудиторских процедур оценки непрерывности деятельности представлена на рисунке.



Логика модификации подхода к аудиторской оценке непрерывности деятельности

Таким образом, реализация предлагаемого модифицированного подхода позволит не только расширить круг аудиторских, в том числе аналитических процедур, но также обеспечит обоснованную оценку непрерывности деятельности с учетом устранения влияния ограниченности периода, предусмотренного аудиторскими стандартами.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аманжолова Б.А.* Об оценке непрерывности деятельности аудируемого лица в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности / Б.А. Аманжолова, В.С. Фадеева // *Аудиторские ведомости*. – 2014. – № 9. – С. 21–31.
2. Основные показатели рынка аудиторских услуг в РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/audit/auditstat/MainIndex/?id_39=113875&page_id=1904&popup=Y&area_id=39 – Загл. с экрана.
3. *Фадеева В.С.* Непрерывность деятельности в бухгалтерском учете и аудите: теоретические основы, нормативное регулирование и методика оценки / В.С. Фадеева // *Молодой ученый*. – 2015. – № 12 (92). – С. 512–515.
4. *Хахонова Н.Н.* Роль стратегического аудита в системе аудита коммерческих организаций / Н.Н. Хахонова, И.Н. Емельянова // *Вестник Адыгейского государственного университета*. Серия 5: Экономика. – 2011. – № 3. – С. 147–153.

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ
НАЛОГОВОГО АУДИТА В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ****Шевченко А.Н.**

*магистрант II курса,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

Научный руководитель Н.Н. Хахонова, д-р экон. наук, профессор,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Налоговый аудит является инструментом, с помощью которого заинтересованные юридические лица получают полную и достоверную информацию о правильности исчисления и уплаты налогов. Сущность налогового аудита заключается в проведении тщательного анализа отчетности организации с целью выявления ошибок в исчислении и уплате налогов, в ходе которого выявляются не только недоплаты, но и переплаты налогов.

Ключевые слова: налоговый аудит, методология, методика, стандарт.

Любая организация или индивидуальный предприниматель обязаны платить в установленные законом сроки налоги и сборы. Однако зачастую в связи с часто появляющимися изменениями в законодательстве о налогах и сборах возникают проблемы с исчислением налогов. Для решения возникающих проблем и вопросов целесообразно обратиться в аудиторскую фирму и провести налоговый аудит.

Следует отметить, что налоговый аудит как отдельный вид аудита в законодательстве не выделяется, а относится к сопутствующим аудиту услугам и, следовательно, не является обязательным. При этом он может быть частью независимой, обязательной либо инициативной аудиторской проверки, а может выступать и как отдельно оказываемая сопутствующая аудиту услуга.

Сущность налогового аудита заключается в проведении тщательного анализа отчетности организации с целью выявления ошибок в исчислении и уплате налогов, в ходе которого выявляются не только недоплаты, но и переплаты налогов.

Основной целью налогового аудита является помощь юридическим лицам в избежание ответственности в виде пеней и штрафов за несвоевременность или неполноту уплаты налогов и сборов.

Актуальность разработки методологии и методики налогового аудита заключается в том, что для каждого предприятия важной особенностью налоговой политики является минимизация налоговых рисков.

Методология налогового аудита находится в стадии реформирования и развития в связи с изменяющимися условиями хозяйственной деятельности (глобализация экономических процессов, интеграционные связи российских и зарубежных предприятий, появление экономических санкций и т. п.), а также с внедрением Международных стандартов аудита (МСА).

Методика налогового аудита разрабатывается и утверждается каждой аудиторской фирмой с учетом специфики своей структуры, имеющегося штата профессионалов-аудиторов, особенностями финансово-хозяйственной деятельности обслуживаемых клиентов, условиями договоров и т. п.

Развитие методологии и методики налогового аудита предполагает четкое определение его сущности, целей и задач, принципов функционирования, проблем и перспектив развития. Для характеристики этих аспектов целесообразно разработать внутрифирменный стандарт, раскрывающий особенности налогового аудита и характеризующий специфику его приемов и методов.

Рассмотрим основные положения рекомендуемого к разработке стандарта. В начале стандарта следует дать определение сущности налогового аудита. Налоговый аудит представляет собой проверку бухгалтерской и налоговой отчетности организации на предмет правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени, а также соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства.

Объекты налогового аудита – отчетность организации (налоговая и бухгалтерская). Основная цель налогового аудита – формирование аудиторами мнения о полноте и достоверности информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, отраженных в финансовой отчетности.

Цели данного вида аудита:

- контроль за правильностью исчисления налогов;
- предотвращение нарушений законодательства о налогах и сборах и, как следствие, штрафных санкций;
- предоставление руководящему составу организации полной и достоверной информации для оптимизации налогообложения.

Поставленные цели определяет состав решаемых задач, к которым следует отнести следующее:

- оптимизацию налогообложения;
- анализ возникающих проблем налогообложения при осуществлении предприятием своей финансово-хозяйственной деятельности;
- изучение методики исчисления платежей по налогам и сборам;
- проверку правильности составления налоговых деклараций.

Создание одной общей методики налогового аудита, на наш взгляд, невозможно, так как независимо от единой налоговой системы в нашей стране каждая организация имеет свои особенности финансово-хозяйственной деятельности, а также свой порядок при исчислении и уплате налогов.

Внутрифирменные стандарты могут содержать описание единой методики, применимой к проверке различных налогов, или комплект различных методик, например, аудита учетной политики для целей налогообложения, аудита расчетов с бюджетом, аудита расчетов по НДС и др.

В приложениях к данному стандарту необходимо разместить основные рабочие документы, рекомендуемые для использования в ходе налогового аудита. Поскольку начисление различных видов налогов имеет свой алгоритм, на каждый вид налога целесообразно разработать комплекс рабочих документов, сформированных в табличной форме, включающих учетные записи и показатели, увеличивающие или уменьшающие налоговую базу отдельно по каждому виду налога, ставки налогов, арифметические расчеты налогов и пр.

Независимо от количества методик, используемых при проведении налогового аудита, хотелось бы отметить, что все они должны быть разработаны при соблюдении ряда принципов.

1. Независимость аудитора – отсутствие какой-либо заинтересованности на проверяемом предприятии.
2. Самостоятельность аудиторской организации в выборе приемов и методов своей работы.
3. Конфиденциальность информации, ставшей известной сотрудникам аудиторской организации в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей.
4. Профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора.
5. Ответственность аудитора. Аудитор ответствен только за свое заключение о бухгалтерских (налоговых) отчетах проверяемой организации.

Но помимо этих принципов, изложенных в федеральных стандартах аудита, на наш взгляд, целесообразно соблюдать также и принципы существенности, рациональности, своевременности, обратной связи, адресности и последовательности. Предложенные принципы придают налоговому аудиту такое свойство, как системность, что позволяет удовлетворять потребности пользователей и обеспечивать высокое качество оказываемых услуг аудиторами.

По мнению некоторых авторов (П.П. Баранов, А.А. Шапошников и др.), в начале текущего столетия налоговый аудит вошел в предметную область диссертационных исследований и занял в ней пусть не доминирующее, но заметное место. По результатам исследования ими был выявлен серьезный дисбаланс между методологическими и методическими положениями диссертаций, вынесенными соискателями на защиту: концептуальные и методологические положения формулируются всего в 12 % диссертаций, в то время как методические аспекты раскрываются в 67 % материалов, обобщающих результаты исследований.

Таким образом, проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время особую актуальность приобретают исследования, посвященные развитию методологии налогового аудита.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 *Баранов П.П.* Налоговый аудит в России: особенности генезиса и альтернативные интерпретации / П.П. Баранов, А.А. Шапошников, Н.В. Баранова // *Аудиторские ведомости*. – 2015. – № 9. – С. 15–31.

2 Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>. – Загл. с экрана.

3 *Миронова О.А., Ханафеев А.Ф.* Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О.А. Миронова, А.Ф. Ханафеев // *Аудиторские ведомости*. – 2014. – № 5. – С. 27–37.

4 Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>. – Загл. с экрана.