

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

**СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ  
РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И АУДИТА**

Материалы Международной научно-практической конференции

Иркутск

23 апреля 2016 г.

Иркутск  
Издательство БГУ  
2016

УДК 657(06)  
ББК 65.052  
С56

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

С56 Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. — 388 с.

ISBN 978-5-7253-2904-9

Материалы подготовлены в рамках Международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов. Освещается широкий круг научно-теоретических проблем и практических вопросов бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.

Предназначены для преподавателей, аспирантов и магистрантов экономических специальностей, практических работников.

УДК 657(06)  
ББК 65.052

ISBN 978-5-7253-2904-9

© Издательство БГУ, 2016

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Юрина В.С., Цыплова И.В.</b> Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита на современном этапе развития экономики .....	6
<b>Зайцева О.П.</b> Необходимость интегрированного подхода к формированию учетно-аналитического обеспечения менеджмента .....	11
<b>Щеглова Т.Л., Ионин В.Г.</b> Начала методологии интегрированного учета .....	19
<b>Медведева Е.В.</b> Регламентация учетной политики в российской и международной практике .....	29
<b>Житлухина О.Г.</b> Финансовые инструменты в аспекте финансовых фактов хозяйственной жизни как объектов бухгалтерского учета в условиях перехода на МСФО .....	34
<b>Копылова Т.И., Копылова Е.К.</b> Мнимые и притворные объекты в бухгалтерском учете .....	44
<b>Максимова Г.В., Алганаева М.П.</b> Влияние компьютеризации бухгалтерского учета на формирование документооборота .....	52
<b>Сорокина Е.М.</b> Условия составления и содержание ликвидационных балансов .....	57
<b>Вовсеенко Е.А.</b> Ковенанты в бухгалтерской (финансовой) отчетности .....	64
<b>Ящук М.А.</b> Порядок отражения основных показателей финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций сферы жилищных услуг в отчетности .....	68
<b>Кахро А.А., Быков К.Р.</b> Исследование инновационной деятельности в контексте устойчивого развития организаций .....	77
<b>Насакина Л.А.</b> Анализ влияния налогового режима на финансовые показатели хозяйствующих субъектов в сфере услуг .....	87
<b>Усачева О.В.</b> Бюджетирование денежных потоков инжиниринговой компании .....	94
<b>Сорокина Е.М., Митюкова М.А.</b> Особенности прогнозного анализа денежных потоков научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности .....	100
<b>Нечеухина Н.С., Мустафина О.В.</b> Особенности финансового управления денежными потоками бизнес-структур розничной торговли .....	107
<b>Адамайтис Л.А.</b> Факторные модели товарооборота .....	118
<b>Палешева Н.В.</b> Значение переоценки стоимости активов для анализа финансовых показателей деятельности .....	125
<b>Макаренко С.А.</b> Проблемные аспекты использования системы сбалансированных показателей .....	132
<b>Михалева О.Л.</b> Об уточнении методики расчета некоторых показателей при оценке эффективности деятельности торговой организации как самостоятельного экономического субъекта, входящего в группу компаний .....	137

<b>Арбатская Т.Г.</b> Об учете с 2016 года бюджетными (автономными) учреждениями субсидий на финансовое обеспечение выполнения задания учредителя .....	141
<b>Рой О.Ю.</b> Оценка эффективности использования бюджетных средств .....	149
<b>Слободняк И.А.</b> Использование кластерного анализа для оценки эффективности деятельности вузов .....	156
<b>Роженцова И.А.</b> Развитие института саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации .....	162
<b>Юсупова Г.В.</b> Новое в развитии аудиторской профессии .....	169
<b>Максимова Г.В.</b> Внутренний аудит — инструмент реализации интегрированной функции управления .....	176
<b>Овчинникова О.А.</b> К вопросу об организации внутреннего аудита нематериальных активов .....	181
<b>Парамонова Л.А.</b> Внутренний контроль заемных средств экономического субъекта .....	186
<b>Соболева О.А., Богданович И.С.</b> Внутренняя проверка достоверности информации: значение, процедуры .....	191
<b>Путырская Я.В., Левченко Н.Е.</b> Учет аренды — необходимое новшество .....	199
<b>Холкин А.В., Беспятых А.В.</b> Изменение суждения о надежности полученного обеспечения при корректировке резерва по сомнительным долгам .....	205
<b>Одаховская Д.А.</b> Совершенствование бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений .....	213
<b>Копылова Т.И., Кулешова А.И.</b> Особенности бухгалтерского и налогового учета основных средств в телевизионных и радиовещательных компаниях .....	223
<b>Егорова С.Е., Будасова В.А., Юданова Л.А.</b> Направления развития управленческого учета в России .....	232
<b>Демина И.Д.</b> О соотношении управленческого учета и бухгалтерского управленческого учета в системе управления организацией .....	240
<b>Шигаев А.И.</b> Проблемы использования мультипликаторов в управленческом учете для стоимостно-ориентированного управления .....	246
<b>Чепоров В.В.</b> Синергетический эффект в системах управленческого учета .....	251
<b>Домбровская Е.Н.</b> Регламентация учета затрат в РФ: современное состояние .....	260
<b>Нечеухина Н.С.</b> Контроллинг как одна из современных функций управления .....	265
<b>Фадеева А.А.</b> Нематериальные активы в системе контроллинга .....	276
<b>Горчакова М.Е.</b> Новое в определении и учете имущества российских коммерческих банков .....	283

<b>Дубовик И.В.</b> Ценные бумаги как инструмент вывода капитала.....	288
<b>Кузнецова Н.В.</b> Анализ фондового рынка.....	296
<b>Рогачева О.А.</b> Динамика доходов населения иркутской области в начале XXI века.....	303
<b>Балдынова Е.В.</b> Подходы к оплате труда в различных экономических системах.....	309
<b>Гермашева Н.Н.</b> Актуальные вопросы нормативного регулирования бухгалтерского учета недропользования .....	315
<b>Верховная Н.Н.</b> Концепции финансового учета и проблемы их реализации в современных экономических условиях: постановка целей и задач исследования.....	320
<b>Митрофанов А.В.</b> Проблема оценки достоверности корпоративной финансовой отчетности в аспекте развития доктрины «true and fair view» .....	325
<b>Палкина Ю.А.</b> Проблемы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО .....	330
<b>Кунгурцева А.В., Пурэвсурэн О.</b> Удовлетворение новых интересов пользователей в анализе будущего состояния организации и оценке бизнеса .....	335
<b>Дернова А.Ю.</b> Организация аудита капитальных вложений хозяйствующих субъектов.....	340
<b>Кутузова Е.А.</b> Законодательное регулирование бухгалтерского учета материально-производственных запасов: зарубежная и отечественная практика .....	345
<b>Таюрская Т.Н.</b> Учет ГСМ: какой способ выбрать .....	351
<b>Степочкина Е.С.</b> Бухгалтерский учет расчетов с работниками по оплате труда .....	357
<b>Муртазина Е.М.</b> Оптимизация расходов по обычной деятельности организации .....	361
<b>Лутченко В.А.</b> Приоритет международных стандартов в свете развития учета производных финансовых инструментов в энергетической отрасли арктической зоны РФ .....	367
<b>Зиновьева Н.В.</b> Системный подход к идентификации понятия управления финансовой деятельности .....	373
<b>Пищурина К.С.</b> Процесс утилизации основных средств автономного учреждения здравоохранения.....	377
<b>Аношкина А.А.</b> Особенности перехода на эффективные контракты в государственных учреждениях здравоохранения .....	382

**В.С. Юрина,**

**И.В. Цыплова**

Поволжский государственный университет сервиса,

г. Тольятти

## **СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

В данной научной статье рассматриваются состояние и перспективы развития, вопросы и проблемы бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, роль анализа в разработке и мониторинге основных плановых показателей. Учет, анализ и аудит хозяйственной деятельности требуют знания всех функциональных областей предприятия и осуществляют комплексное обследование производственно-финансовой деятельности предприятия. От улучшения финансового состояния компании зависят ее экономические перспективы. В статье рассмотрены международные правовые основы, возможные перспективы дальнейшего развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита на современном этапе развития экономики.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, аудиторская деятельность, реформирование экономики.

**V.S. Yurina,**

**I.V. Tsaplova**

Volga region State University of Service,

Togliatti

## **THE CURRENT STATE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING, ECONOMIC ANALYSIS AND AUDIT AT THE PRESENT STAGE OF DEVELOPMENT OF THE ECONOMY**

In this scientific article examines the state and prospects of development issues and problems of accounting, economic analysis and audit, the role of analysis in the development and monitoring of key targets. Accounting, analysis and audit of economic activity require knowledge of all functional areas of the enterprise and carry out a comprehensive survey of production-financial activity of the enterprise. From improved financial status of the company affects its economic prospects. The article considers the international legal framework, possible prospects for further development of accounting, economic analysis and audit at the present stage of development of the economy.

*Keywords:* accounting, economic analysis, audit, auditing activities, reformation of the economy.

Основой хозяйственной деятельности предприятий (организаций) являются финансы, бухгалтерский учет, экономический анализ и финансовый контроль, особенно в форме аудита [10, с. 20].

С развитием производства процесс управления предприятием становится затруднительным, что ведет к возникновению специализации управленческой деятельности по видам. Данный процесс специализации свойственен и учетно-аналитической работе [10, с. 34].

Беря во внимание значимость функций, которые выполняет экономический анализ, бухгалтерский учет и аудит в экономике, главные принципы и методы регламентируются законодательными и нормативными актами Российской Федерации [10, с. 120].

Единственным средством, характеризующим экономику коммерческого предприятия, является бухгалтерский учет, а средством исследования деятельности предприятия — экономический анализ, который позволяет достоверно определять состояние данного предприятия и его изменения, а также принимать более правильные решения в условиях часто изменяющихся событий [7, с. 161].

Согласно Приказу Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. №34н, бухгалтерский учет — это система сбора, записи и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах предприятия способом сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Помимо организаций, которые находятся на территории Российской Федерации, бухгалтерский учет обязаны вести все филиалы и представительства иностранных предприятий, если не установлен другой порядок контроля их деятельности международными договорами. Предприниматели, действующие без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством [4].

Развитие системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды определяет необходимость соответствующей трансформации бухгалтерского учета. Тем не менее процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета не успевает за общим процессом экономических реформ в России. Поэтому в целях изменения такого положения дел разработана Программа реформирования бухгалтерского учета согласно международным стандартам финансовой отчетности [3].

Целью нормативного регулирования бухгалтерского учета будет обеспечение доступа всем заинтересованным пользователям к информации, которая представляет объективную картину финансового положения и итогов деятельности хозяйствующих субъектов [3].

Главным элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности согласно международным стандартам является разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, внедрение их в практику [3].

Анализ экономических и финансовых аспектов будущей деятельности предприятий является центральной частью всех процедур, которые связаны с планированием. В рамках экономического анализа находят свое денежное выражение эффекты и особенности, представленные в других разделах анализа:

технологического, коммерческого, экологического и социального. Там же выявляется цена мер, которые следует принять для осуществления позитивной среды деятельности. Экономический и финансовый анализ планов развития дают возможность соединить все выгоды и издержки будущей деятельности предприятия, причем не только для него самого, но также для государства и общества [6, с. 261].

Благодаря экономическому анализу исследуют реальную действительность, т.е. факты и процессы, которые представляют собой первичный материал, подлежащий исследованию. Тем не менее, факты сами по себе иногда мало что разъясняют. Именно поэтому основной задачей экономического анализа является не только регистрация данных фактов, но и раскрытие сущности явлений, выявление связи между ними, познание причины их возникновения, а также тенденции развития [5, с. 10].

Достаточно широкое распространение получил в последние годы анализ состояния ресурсов производства. В этом направлении используются технико-экономические показатели, характеризующие технический уровень производства и совершенство его организации. В этом же плане анализируется организация обслуживания производства. Частью анализа технического уровня производства является выявление эффективности отдельных мероприятий по внедрению новой техники, технологии и организации производства [7, с. 161].

Развитие экономического анализа предполагает постановку новых задач, которые нужно решать новыми способами. Сейчас широко получают распространение следующие направления развития экономического анализа: ситуационный анализ, маркетинговый анализ и институциональный анализ [7, с. 163].

Рынок аудиторских услуг в Российской Федерации начиная с 1991 года слабо регулировался государством, из-за этого само понятие об услугах аудита не имело большой популярности в нашей стране, так как они имели очень низкий уровень обслуживания своих клиентов. Лишь после введения Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (от 30.12.2008 г.; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015 г.) аудит в нашей стране начал преобразовываться и получать доверие своих клиентов на территории всей Российской Федерации [4, с. 26].

Для того, чтобы понять и разобраться насколько сейчас развит аудит и аудиторская деятельность в Российской Федерации, необходимо разобраться с самим понятием «аудит» или «аудиторская проверка».

Аудит (аудиторская проверка) — процедура независимой проверки и оценки документальной отчетности, данных учета и деятельности организации, а также системы, процесса, проекта или продукта. Чаще всего термин употребляется применительно к проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций с целью выражения мнения о ее достоверности [2].

С развитием законодательства изменилось и само понятие «аудита» и «аудиторской деятельности». Эти понятия получили границы, к тому же, само понятие «аудиторская деятельность» сильно расширилось. Тем самым, изменились понятия сопутствующих и прочих аудиторских услуг. Серьезно изменилось и регулирующее аудит законодательство: кроме Закона № 307-ФЗ, аудиторскую деятельность теперь регулирует Федеральный закон от 01.12.2007 г.



№ 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» [1]. Поэтому, понятия «аудиторская организация» и «аудитор» изменились в сторону обязательного членства в одной из СРО.

Согласно данному закону, контроль за осуществлением членами саморегулируемой организации предпринимательской или профессиональной деятельности проводится работниками соответствующего структурного подразделения саморегулируемой организации путем проведения плановых и внеплановых проверок [1].

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации [8, с. 35].

Аудит хозяйственной деятельности требует знания всех функциональных областей предприятия и осуществляет комплексное обследование производственно-финансовой деятельности предприятия. От улучшения финансового состояния компании зависят его экономические перспективы [8, с. 43].

На данный момент самым актуальным видом аудита является аудит эффективности, который отлично развивается в России. Аудитом эффективности является проверка деятельности, ориентированная на исследование недостатков в управлении предприятием с дальнейшими рекомендациями для повышения эффективности управления, как в частном, так и в государственном секторе экономики. Данный вид аудита направлен на систематическую оценку эффективности и рациональности использования ресурсов, а также на поиск причин неэффективности и путей повышения результативности финансово-хозяйственной деятельности предприятия [6].

Эксперты предсказывают и последующее развитие рынка аудиторских услуг и этому содействуют определенные факторы. Увеличение количества субъектов малого и среднего предпринимательства и их стремление получить дополнительные финансовые ресурсы, ведет к попытке разно отраслевых компаний экономики стать более прозрачными и привлекательными для инвесторов и кредиторов. Исходя из этого все более актуальными и востребованными становятся услуги по подготовке и аудиту отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности. Так как рынок не бывает стабильным и все большее количество пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности стали предъявлять требования к наличию отчетности по МСФО [6].

На сегодняшний день в России существует надежная международная правовая основа бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, разработаны и приняты ряд Федеральных законов, положения по бухгалтерскому учету, ориентированные на международные стандарты. Исходя из всего вышесказанного, можно сказать, что Россия добилась довольно серьезных результатов на пути совершенствования учета, анализа и аудита [11, с. 191].

## Список использованной литературы

1. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : федер. закон 01.12.2007 г. № 315-ФЗ. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=72967>.
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311).
3. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18125](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125).
4. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081).
5. Баканов М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. — 5-е издание, перераб. и доп. — М. : ФиС, 2007. — 536 с.
6. Боровицкая М.В. Актуальные направления развития и проблемы современного аудита в период модернизации экономики / М.В. Боровицкая, В.Н. Тунегова // Экономическая наука и практика : материалы междунар. науч. конф. — Чита : Изд-во Молодой ученый, 2012. — С. 103–107.
7. Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / О.Н. Волкова, В.В. Ковалев. — М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 424 с.
8. Ерофеева В.А. Аудит : учеб. пособие / В.А. Ерофеева — М. : Юрайт, 2014. — 640 с.
9. Карагод В.С. Аудит. Теория и практика : учебник / В.С. Карагод. — М. : Юрайт, 2014. — 672 с.
10. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова. — М. : ИНФРА, 2010. — 618 с.
11. Юрина В.С. Управленческий учет и анализ управленческих проблем / В.С. Юрина, С.В. Данилова // Наука — промышленности и сервису. — 2011. — № 6-1. — С. 189–193.

## Информация об авторах

*Юрина Владлена Сергеевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Поволжский государственный университет сервиса, 445054, г. Тольятти, ул. Карбышева, 14-42, e-mail: [v.iurina@yandex.ru](mailto:v.iurina@yandex.ru); [vlada\\_tlt@mail.ru](mailto:vlada_tlt@mail.ru).

*Цыплова Ирина Вячеславовна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Поволжский государственный университет сервиса, 445033, г. Тольятти, ул. Революционная, 7, e-mail: [tzyplova.irina@yandex.ru](mailto:tzyplova.irina@yandex.ru).

## Authors

*Yurina Vladlena Sergeevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Volga region State University of Service, 14-42, Karbysheva St., Togliatti, 445054, e-mail: v.iurina@yandex.ru; vlada\_tlt@mail.ru.

*Tsaplova Irina Vyacheslavovna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Volga region State University of Service, 7, Revolutionary St., Togliatti, 445033, e-mail: tzylova.irina@yandex.ru.

УДК 657; 657.6; 657.62

**О.П. Зайцева**

Сибирский университет потребительской кооперации,  
г. Новосибирск

### **НЕОБХОДИМОСТЬ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА К ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ МЕНЕДЖМЕНТА**

Данная статья посвящена обоснованию интегрированного подхода, который означает совместное применение эффективных учетно-аналитических и контрольных методик, взаимно усиливающих друг друга и приводящих к синергетическому результату в управлении. Актуальность рассматриваемых вопросов определяется возрастанием требований к качеству учетной информации, глубине проработки учетно-аналитических и контрольных технологий, интеграцией этих функций в системе менеджмента организации или учреждения. В представленной статье предложены рекомендации по формированию учетно-аналитической системы учреждения здравоохранения.

*Ключевые слова:* менеджмент, учетно-аналитическая система, пользователи учетной информации.

**O.P. Zaitseva**

Siberian University of Consumer Cooperation,  
Novosibirsk

### **THE NECESSITY OF INTEGRATED APPROACH TO REGISTRATION AND ANALYTICAL ENSURING MANAGEMENT FORMATION**

The article is devoted to justification of the integrated approach, which means combined employment of the effective registration, analytical and control techniques, which are mutually strengthening each other and leading to synergetic result in management. Relevance of cases in point is defined by the increase of requirements to

quality of accounting information, to the elaboration depth of registration and analytical, control technologies, by the integration of these functions in management system of the organization or establishment. Recommendations on formation of registration and analytical system of healthcare institution are offered.

*Keywords:* management, registration and analytical system, users of accounting information.

Бухгалтерский учет, аудит и экономический анализ — важные и необходимые институты развития экономики, основанные на непрерывно развивающейся теории и методологии, усложнении и разнообразии своих функций (информационной, коммуникативной, обеспечивающей), совершенствовании комплекса методик и технологий.

В условиях кардинального изменения рыночной среды и задач субъектов хозяйствования предполагалась адекватная трансформация многих концепций и методик в области бухгалтерского учета, как непосредственно влияющих на обоснование и результативность управленческих решений. В действительности такой адаптации к новым задачам российской экономики не произошло, учетная система пока не генерирует учетно-аналитическую информацию в достаточном для управления объеме и качестве.

Ключевая идея исследования формулируется как достижение согласованности между целями менеджмента и возможностями учетно-аналитической системы в раскрытии информации на основе разработки и интеграции методических подходов и методик. Объектом исследования выступили субъекты хозяйствования в различных сегментах экономики, особенно нуждающиеся в углублении, а во многих случаях, и в разработке современных методик учета, аудита и экономического анализа в комплексе. Это предприятия жилищно-коммунального хозяйства, учреждения здравоохранения и высшего образования, многоотраслевые корпоративные объединения.

Автор руководствовался совокупностью теоретических и методологических подходов (институциональным, системным и др.), особенностями современного этапа развития и запросами практики управления, детерминирующими необходимость модернизации учетно-аналитического инструментария.

Значение «интеграции концепций и подходов в практике менеджмента стремительно усиливается, что обусловлено такими факторами, как глобализация мирохозяйственных связей и отношений, высокая динамика рыночной конъюнктуры, усиление и углубление конкурентной борьбы, насыщение потребительской сферы разнообразными товарами и услугами, ограниченность большинства видов ресурсов организации, риск и неопределенность внутренней и внешней среды организации; повышение требований к социальной ответственности бизнеса перед обществом» [8, с. 19].

Менеджмент претерпевает значительные изменения, касающиеся его теории и практики, приобретает черты интегративного управления, сочетающего многие концепции, подходы, и охватывающего многоплановые функции и области, таблице.

## Признаки интегративного менеджмента

Концепции	Подходы к управлению	Качественные характеристики	Области управления
гуманистическая	научный	ситуативность,	производство
инновационная	административный	адаптивность	технологии
маркетинговая	кибернетический	альтернативность	инновации
сервисная	ситуационный	креативность	финансы
клиент ориентированная	процессный	эффективность	риски
личностно-ориентированная	системный	результативность	персонал
процессно-ориентированная	интегративный	продуктивность	логистика
жизненного цикла	стратегический	гибкость	закупки
Знаниевая (управление знаниями)	ресурсный	инновационность	сбыт
управление по целям (результатам) и др.	сбалансированный и др.	превентивность и др.	циклы и др.

В этих сложных процессах бухгалтерский учет, анализ и аудит, прежде всего, создают полезные и качественные информационные ресурсы для менеджмента, участвуют в формировании организационных ресурсов предприятия, обеспечивая реализацию всех функций управления, принятие обоснованных управленческих решений, и одновременно, как самостоятельные функции управления, развиваясь и совершенствуясь во взаимосвязи с концепциями, принципами менеджмента.

Автор считает, что недостатки учетно-аналитической системы, ее рассогласованность с системой менеджмента, не позволяют бизнесу выдерживать деструктивные воздействия внешней среды, своевременно к ним адаптироваться и устойчиво развиваться.

С другой стороны, пользователи учетной информации предъявляют все более широкий спектр запросов к ее содержанию и качеству, заинтересованы в разнообразной информации, отличающейся согласованностью и сопоставимостью, что влияет на организацию бухгалтерского учета, аудита и анализа, требует разработки в рамках единой учетной методологии специализированных методических подходов и методик, имеющих отраслевую либо профильную направленность.

На необходимость интегрированного подхода к развитию бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля обращали внимание многие отечественные и зарубежные ученые. Следует отметить присутствие данного подхода в книгах Ж. Ришара, рассматривающего в комплексе «финансовый анализ и различные бухгалтерские системы», «аудит результатов или в более «ограниченном своем виде» — финансовый анализ» [5, с. 38].

Ж. Ришар подчеркивал, что «своеобразие моей работы состоит в попытке расширить область анализа финансовой деятельности; не отделять друг от друга показатели оценки экономического и финансового анализа; учитывать международный контекст; уважать многообразие форм управления; излагать многообразный конкретный опыт» и далее — «в научных работах мы найдем освещение отдельных из этих проблем, но практически нет работ, где бы они

рассматривались комплексно. Так, в работах по анализу и управлению финансами исследуются проблемы доходности и прибыльности, но очень мало внимания уделяется вопросам производительности и эффективности, а в бухгалтерском учете — наоборот [5, с. 7; 19].

Российская школа учетно-аналитического направления исходит из:

- признания особой роли и системности бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа, как эффективных инструментов управления деятельностью предприятий в условиях нестабильной среды,
- тесной взаимосвязи между всеми компонентами учетной системы (бухгалтерским учетом, аудитом и экономическим анализом);
- непрерывного обогащения теории и практики бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа, в том числе в области управленческого учета, финансового анализа и корпоративного контроля;
- первостепенного обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, как наиболее сложной и многофакторной проблеме (фактор времени, стадии цикла, инфляции, рыночной конъюнктуры, специфики учетной политики и др.);
- интеграции с другими функциями управления.

Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, подчеркивая принципиальные и объективно обусловленные изменения в информационной структуре бухгалтерского учета, которая «динамична, между ее отделами нет и не может быть четких границ, они всегда размыты», что выразилось в том, что «единый бухгалтерский учет распался на финансовый управленческий, выделился финансовый анализ, аудит и т.д., в то же время отмечают и недостатки такой разветвленной системы учета в ее расширенном понимании. «Основная сложность применения любой системы учета ограничена апперцепцией пользователей учетной информации... Чем больше разрыв между сложностью системы и уровнем апперцепции пользователей, тем менее эффективной, ненужной и даже вредной становится эта система» [7, с. 243].

На наш взгляд, очевидно, что уровень апперцепции пользователей учетно-аналитической информации будет только возрастать по многим причинам, в т. ч. образовательным и технологическим. В этой ситуации, при расширении аспектики интересов пользователей информации мы видим выход в формировании интегрированных учетно-аналитических систем различной конфигурации.

Таким образом, необходимость интегрированного подхода к формированию учетно-аналитического обеспечения управления обусловлена следующим:

- развитием стратегического подхода в управлении, основанного на использовании информации широкого спектра, как финансовой, так и нефинансовой. «Контрольно-аналитическая функция управления претерпевает значительные изменения: с итогового анализа контроля менеджмент компаний должен перенести акцент в основном на текущий упреждающий контроль, стратегический и оперативный анализ» [4, с. 9];
- недостаточной взаимосвязью между подсистемами бухгалтерского учета и необходимостью формирования «единого учетного пространства» для всех секто-

ров национальной экономической системы, поскольку «бухгалтерский учет как деятельность имеет единую теоретико-методологическую основу» [6, с. 43];

- внедрением в российскую практику европейского подхода к формированию интегрированной отчетности, отражающей устойчивость развития организации, в рамках Глобальной инициативы, GRI;

- развитием системного подхода в управлении, предполагающего всестороннее отражение фактов и факторов социально-экономической деятельности предприятия на основе системы показателей и системы отчетности. При таком подходе существенное внимание обращается на информационную глубину представления проблемы и охвата взаимосвязанных аспектов.

Интегрированный подход в контексте темы исследования означает совместное применение эффективных учетно-аналитических и контрольных методик, взаимно усиливающих друг друга и приводящих к синергетическому результату в управлении. Интеграция становится стержневой основой современной учетно-аналитической системы предприятия.

При этом интеграция касается:

- финансовых и нефинансовых показателей при их отражении в интегрированной отчетности для характеристики уровня корпоративного управления;

- информации о бизнес-процессах предприятия и данных стратегического характера о внешней среде;

- разных видов учета: финансового, управленческого, налогового, экологического, стратегического и т.д.;

- разных видов аудита: бухгалтерской (финансовой) отчетности, операционного, социального и др.;

- разных видов экономического анализа: финансового, управленческого, налогового, бизнес-анализа и др.;

- разнообразных информационных потоков при формировании единого информационного пространства субъекта хозяйствования в виде интегрированной системы;

- различных подсистем учетной системы и системы управления в целом.

Рассмотрим особенности формирования интегрированного подхода на примере учреждений здравоохранения. В последние годы выделились особые предметные области бухгалтерского учета, аудита и анализа, где есть несоответствие между уровнем управления и состоянием его учетно-аналитического обеспечения и значительны потребности практики в его формировании. К таким секторам относится российское здравоохранение, реформирование которого отличается неоднозначными тенденциями, совокупностью позитивных и априори не считаваемых негативных эффектов. Целевая ориентация такого реформирования состоит в экономии бюджетных ресурсов, оптимизации расходов по всем видам деятельности учреждения, поиске внутренних источников финансового обеспечения на основе самофинансирования, информатизации, системы бухгалтерского финансового и управленческого учета, комплексного анализа и внутреннего контроля. Несмотря на сложность реализации и не всегда положительные последствия ряда реформ в здравоохранении, автор считает курс на экономическую эффективность необходимым и объективно обусловленным.

Одной из проблем функционирования сети медицинских учреждений, различных по типу и хозяйственной самостоятельности, является отсутствие современной информационно-аналитической системы. Учетно-аналитическая работа во многих медицинских организациях осуществляется разрозненно, управленческий учет и анализ внедрены фрагментарно, не на системной основе.

Следует отметить, что в последние годы заметно усилилась экономическая направленность деятельности медицинских организаций, особенно проявившаяся в совершенствовании бюджетного учета и отчетности, их сближении с традиционным бухгалтерским учетом, в развитии механизмов обоснования и утверждения планов финансово-хозяйственной деятельности, нормирования, контрактной системы закупок. Этих механизмов, тем не менее, недостаточно для укрепления финансовой устойчивости и самостоятельности учреждений, особенно в условиях роста уровня бюджетного недофинансирования.

В российском здравоохранении, например, начат крупномасштабный проект создания единой государственной информационной системы, ЕГИСЗ, для усиления информационной поддержки управленческих процессов в системе медицинской помощи. Реализация проекта осложнена инфраструктурными проблемами, недостаточной оснащенностью компьютерным и телекоммуникационным оборудованием, различиями в функциональных возможностях информационных систем, используемых медицинскими учреждениями.

Реализации проекта, по нашему мнению, препятствует отсутствие необходимой интеграции с программными продуктами и информационными технологиями, предназначенными для ведения бухгалтерского учета и анализа в бюджетной сфере. Это ограничивает возможности принятия рациональных управленческих решений в области анализа и планирования затрат на оказание медицинских услуг, бюджетирования и ценообразования, выполнения государственных заданий, оценивания смет и экономической эффективности деятельности учреждения здравоохранения и его финансового состояния.

Интегрированный подход к управлению и к его обеспечивающим функциям призван достичь взаимодействия между ЕГИСЗ и автоматизированной учетно-аналитической и контрольной системами учреждения здравоохранения.

В нашем понимании «учетно-аналитическая система учреждения здравоохранения (УАС) – это взаимосвязанная рациональная организация бухгалтерского учета (в т. ч. бюджетного и управленческого), экономического анализа и планирования, внутреннего контроля, построенная на единой методологической основе, совокупности методик, системе первичных и адаптированных аналитических показателей оценки деятельности, предназначенная для обоснования управленческих решений» [2, с. 151].

Необходимость интегрированной учетно-аналитической системы в здравоохранении и разработки ее организационно-методического обеспечения обоснована следующим:

– потребностью в ускоренной переориентации медицинских организаций на комплексное достижение социальной, экономической и общественной эффективности [3, с. 5];



- отсутствием достаточного опыта в организации управленческого учета/анализа в связи с новизной проблемы;
- недостаточным уровнем систематизации методических подходов и лучших учетно-аналитических практик применительно к здравоохранению;
- спецификой деятельности и финансового обеспечения учреждений здравоохранения, сложной структурой отрасли, особыми требованиями к сети медицинских организаций, стандартам качества медицинской помощи и другими многочисленными факторами (рис.) [1, с. 183].



### Особенности формирования учетно-аналитической системы учреждения здравоохранения

Многие вопросы внутреннего аудита бюджетной отчетности, организации внутреннего контроля и управленческого учета/анализа в учреждениях здравоохранения отличаются слабой проработанностью в сравнении с другими сегментами экономики, т.к. в большинстве исследований основное внимание уделяется общим тенденциям, результатам и последствиям реформирования отрасли на региональном и муниципальном уровнях, совершенствованию регулирования и оптимизации сети.

В практическом менеджменте многих учреждений здравоохранения элементы учетно-аналитической системы (бюджетирование, управленческий учет/анализ, внутренний контроль) реализуются лишь отчасти или остаются разрозненными. В течение всего периода реформирования отрасли первостепенное внимание уделялось упорядочению бюджетного учета и бюджетной отчетности, при этом вопросы развития внутреннего контроля, управленческого учета/анализа финансово-хозяйственной деятельности остались нерешенными, требуют рассмотрения в комплексе, с позиции интегрированного подхода к управлению.

Исследования показали, что в первичном звене здравоохранения в области организации бухгалтерского учета, аудита и анализа присутствуют следующие недостатки:

- формальный подход к составлению учетной политики, недопонимание ее роли как инструмента эффективной деятельности, недостаточная вариативность учетных решений;

- отсутствие обоснованного методического подхода к раздельному учету по видам финансового обеспечения;

- внутренний контроль осуществляется фрагментарно и сфокусирован на обеспечении целевого, полного использования бюджетных средств, результативность их использования пока остается на втором плане;

- управленческий учет организован лишь в крупных медицинских организациях, хотя потребность в нем особенно высока для решения вопросов ценообразования на медицинские услуги и достижения финансовой самостоятельности;

- слабое аналитическое сопровождение управленческих решений, отсутствие целеориентированных методик управленческого анализа во взаимосвязи с управленческим учетом, отсутствие системного подхода в отношении проведения анализа финансового состояния учреждения.

Таким образом, лишь на основе интеграции всех компонентов предлагаемой учетно-аналитической системы, где все ее элементы взаимосвязаны и взаимодополняемы, можно решить проблему обеспечения менеджмента релевантной информацией.

### **Список использованной литературы**

1. Зайцева О.П. Проблемы оптимизации сети учреждений здравоохранения / О.П. Зайцева // Инфраструктурные отрасли экономики: проблемы и перспективы развития : материалы междунар. науч.-практ. конф. — Новосибирск. — 2015. — № 10. — С. 179–183.

2. Зайцева О.П. Учетно-аналитическая система как инструмент повышения эффективности деятельности учреждений здравоохранения / О.П. Зайцева, И.Н. Мавлина, О.А. Чистякова // Наука о человеке: гуманитарные исследования. — 2015. — № 1 (19). — С. 150–160.

3. Зайцева О.П. Экономический анализ в бюджетной сфере (на примере учреждений здравоохранения) : учеб. пособие / О.П. Зайцева, И.Н. Мавлина, О.А. Чистякова. — НОУ ВПО Центросоюза РФ «СибУПК». — Новосибирск, 2014. — 120 с.

4. Мельник М.В. Анализ и контроль в коммерческой организации : учебник / М.В. Мельник, В.В. Бердников. — М. : Эксмо, 2011. — 560 с.

5. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Ж. Ришар ; пер. с фран. ; под ред. Л.П. Белых. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 375 с.

6. Слободняк И.А. Единая теория бухгалтерского учета как необходимое и достаточное условие формирования единого учетного пространства / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская // Учет. Анализ. Аудит. — 2015. — № 3. — С. 43–53.

7. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 288 с.

8. Хохлова Т.П. Теория менеджмента: история управленческой мысли / Т.П. Хохлова. — М. : Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. — 384 с.

### **Информация об авторе**

*Зайцева Ольга Петровна* — доктор экономических наук, профессор, кафедры бухгалтерского учета и финансов, Сибирский университет потребительской кооперации, 630087, г. Новосибирск, пр. К. Маркса, 26, e-mail: ch\_audit@sibupk.nsk.su.

### **Author**

*Zaitseva Olga Petrovna* — Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting and Finance, Siberian University of Consumer Cooperation, 26, K. Marks av., Novosibirsk, 630087, e-mail: ch\_audit@sibupk.nsk.su.

УДК 657+005.51(075.8)

**Т.Л. Щеглова,  
В.Г. Ионин**

Новосибирский государственный университет  
экономики и управления — НИИХ,  
г. Новосибирск

## **НАЧАЛА МЕТОДОЛОГИИ ИНТЕГРИРОВАННОГО УЧЕТА**

Некоторые российские публикации подтверждают признание интегрированного учета, как качественно нового уровня развития бухгалтерского учета,

контроля, анализа в системе стратегически ориентированного управления организациями. Модернизация учетно-аналитических функций управления приводит к появлению теории интегрированного учета. Складываются начала ее методологии. Основное содержание этого процесса изложено в представленной статье при рассмотрении нескольких подходов (интегрированной системы учета и отчетности, интегрированного учета и учения об организации деятельности).

*Ключевые слова:* интегрированный учет, методология, модернизация учетно-аналитических функций управления.

**T.L. Shcheglova,  
V.G. Ionin**

Novosibirsk State University of Economics and Management —  
Novosibirsk Institute of National Economy,  
Novosibirsk

## **THE BEGINNING OF THE METHODOLOGY OF INTEGRATED ACCOUNTING**

Some Russian publications confirm the recognition of integrated accounting, how a qualitatively new level of development of accounting, control, analysis in the system of strategically oriented management of organizations. The modernization of accounting and analytical functions of management leads to the emergence of the theory of integrated accounting. Now add up the beginning of its methodology. The main content of this process are set out in article examines several approaches (integrated accounting and reporting, integrated accounting and doctrine about organization of activity).

*Keywords:* integrated accounting, methodology, modernization of accounting and analytical management functions.

Стремительные качественные изменения любой деятельности в настоящее время связаны с переходом к постиндустриальному обществу. Появление интегрированного учета согласуется с новыми потребностями и возможностями, ведет к изменению труда и роли бухгалтера, требует признания в системе наук, формирует мировоззрение пользователей и поставщиков бизнес-информации. Становление методологии интегрированного учета способствует прозрачности названных процессов, связанных с модернизацией информационного обеспечения развития организаций.

Целью данной работы является рассмотрение имеющихся подходов к описанию развития интегрированного учета и его методологии [2; 3; 5; 7; 8]. Материал может быть использован не только при исследовании инноваций в учетно-аналитическом обеспечении управления бизнесом (бухгалтером и экономистом — практиком, преподавателем, студентом), но и при проектировании любой креативной деятельности, что особенно важно в условиях прогрессивного проектно-технологического типа организационной культуры, которая складывается в обществе.

Несмотря на то, что в учебниках не используется термин и понятие интегрированного учета, некоторые российские публикации подтверждают его признание. Ссылки на необходимость интегрированного учета и его методологии приведены ниже.

«Бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение)» [6, с. 4]. Перефразируя современного классика бухгалтерского учета Я.В. Соколова, можно сказать, что современный бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (интегрированные корпоративные информационные системы) и теоретическую (интегрированный учет). Вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей ее использования для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов. Эти слова, как и многое из содержания замечательного труда классика, подходят для исследования теории современного бухгалтерского учета, который, так же как традиционный по мнению Я.В. Соколова «включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы» [6, с. 5] и сводится в единую методологию.

Исследование практического и теоретического становления интегрированного учета приводит авторов этих работ к необходимости разработки методологии. Важность этого учета для практики управления устойчиво развивающимися организациями, как инновации в учетно-аналитическом информационном обеспечении подчеркивается в «в качестве первоочередных направлений такой модернизации можно выделить...формирование единой методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в их органической увязке с бизнес-системой управляемого субъекта, его организационно-управленческой структурой и стратегией развития» [2, с. 9]. В этой работе М.В. Мельник фактически подтверждает выводы авторов [5, 8], называет многие аспекты модернизации составных частей, образующих интегрированный учет, подчеркивает необходимость интеграции и выстраивания единой системы всех видов учета, анализа, контроля, планирования, правда, не использует понятие интегрированного учета.

Пониманию содержания интегрированного учета для всех, кто участвует в проектировании и эксплуатации информационной системы организации, а также пользуется информацией о прошлом, текущем и будущем состоянии бизнес-процессов, служит методология — учение об организации любого вида продуктивной, креативной деятельности. В работе [7] предлагается возможный подход, позволяющий единообразно изложить теоретическое содержание и проектное управление интегрированным учетом, как практической деятельностью.

На необходимость исследовать, изучать и знать методологию науки в университетах в курсе счетоведения указывает Я.В. Соколов, чтобы на практике использовать в счетоводстве [6]. Опыт преподавания учебных дисциплин по всем видам экономического анализа, подтверждает, что знание методологии экономического анализа и моделей показателей некоторой предметной области анализа, позволяет научить проектированию методик полного экономического анализа, то есть сформировать компетенцию продуктивной аналитической деятельности. Такая компетенция необходима практику, проектировщику учетно-аналитических бизнес-процессов, поскольку характерной чертой практической

деятельности при становлении проектно-технологического типа организационной культуры общества является нечеткая граница между научной и профессиональной технологической деятельностью. В науках развивается технологическая направленность, инновационное развитие практики формирует научный стиль мышления и навыки научной работы, наука и практика стремительно сближаются.

Умение применять методологию, содержание которой выражено кратко в декомпозиции на такие элементы как три ее характерные черты, семь типовых задач, решаемых традиционными методами анализа и согласованных с методологией [1], трех-четырёх макетов таблиц для предоставления результатов этих задач (итого  $3 + 7 + 4 = 14$  элементов теоретических знаний) позволяет бакалавру и тем более магистру не только оценивать полноту представленных в учебниках методик анализа, но и самостоятельно проектировать исследование и проведение анализа любого направления на предприятиях любых видов экономической деятельности. Таким образом описание экономического анализа с использованием сущностных элементов используется в теории и практической деятельности.

Поскольку определение интегрированного учета не является общепризнанным, то следует обсудить его, хотя бы по публикациям сравниваемых авторов.

Определение 1. «Интегрированный учет — область систематизированных знаний о реализации механизма отображения социально-экономических процессов с целью их познания и обеспечения устойчивого развития. Как практическая деятельность интегрированный учет разрабатывается, внедряется, совершенствуется в составе информационного обеспечения ИКИСП (интегрированных корпоративных информационных систем)» [8, с. 186].

Определение 2. «Интегрированный учет рассматривается как единая система знаний для объяснения механизма отображения в информацию состояния социально-экономических систем в прошлом, настоящем, будущем. Система знаний позволяет не только систематизировать существующие науки: учет, контроль, анализ, планирование, диагностирование, разработка информационных систем организаций, — но способствовать инновационному развитию частных и единой общей методологии наук, объясняющих содержание и актуализацию информационного обеспечения управления объектами экономики» [9].

Там же (определение 3): «интегрированный учет — это управленческий учет, оснащенный инструментарием глубокой переработки и добычи данных. Специалист интегрированного учета способен содействовать устойчивому развитию концептуальной архитектуры информационной системы организации, учитывая настоящие и будущие информационные потребности, развивая аналитику в организации, как конкурентное преимущество» (из полного текста [9] в томе 3 материалов конгресса).

К определению 4. Авторы [5] основывают свое представление об интегрированном учете на явлениях глобализации, устойчивого развития и в первой части коллективной монографии ведут речь о системе информации для стратегического управления и подготовки интегрированной отчетности. Они рассматривают интегрированные автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета [5, с. 58], которые предназначены для формирования нефинансовой отчетности

[5, с. 69]. Во второй части [5] речь идет об интегрированном учете: «в условиях необходимости гармонизации в конце XX начале XXI в. появился интеграционно-технологический подход, влияющий на все виды учета, анализа и контроля. Именно это направление будет лежать в основе дальнейшего развития концепции учета» [5, с. 98]. Ведущая функция этого учета — создание разносторонней информационной модели экономического состояния хозяйствующего субъекта (перспективного и ретроспективного, внутреннего и внешнего).

Общим положением для всех авторов [2; 5; 8] является тезис, что в настоящее время происходит процесс интеграции всех видов учета, анализа, планирования и контроля в единую систему получения, обработки и обобщения информации о состоянии организации для принятия управленческих решений заинтересованными потребителями. Все авторы в разной степени, но связывают содержание интегрированного учета с технологическим явлением ИКИСП — операциями обработки информации в компьютерных системах управления, с технологиями управления, с вопросами качества, ориентированными на потребителя.

Выделение интегрированной отчетности в [5] подчеркивает удовлетворение потребностей прежде всего внешних пользователей, хотя технология ее составления совершенствует внутренний менеджмент.

Специфика определения 3 заключается в ориентации на внутренних и внешних пользователей, которых обеспечивает управленческий учет, и в конкретизации потребительского свойства интегрированного учета – аналитики в организации, как конкурентного преимущества. Другая отличительная особенность этого определения интегрированного учета заключается в словах: «управленческий учет, оснащенный инструментарием глубокой переработки и добычи данных». В них указано наблюдаемое свойство – программный инструментарий обработки данных, обеспечивающий высокий современный уровень аналитичности. Успешная реализация названных инноваций возможна при формировании мировоззрения интегрированного учета у тех, кто готовит необходимую информацию и тех, кто ее использует, одинаково подчеркивают исследователи [5, с. 114; 9].

Современные тенденции развития методологии и организации бухгалтерского учета убеждают в необходимости исследовать качественно новую систему знаний и практики — интегрированный учет. Описание методологии этого учета в монографии [5] не достаточно структурировано, чтобы говорить о ее прозрачности и применимости в научной, учебной и проектной деятельности. В работе [7] предложено использовать для этого единую логику изложения, методологию, как науку об организации любой продуктивной, креативной деятельности [3]. Не претендуя на полное описание, рассмотрим возможность применения такого подхода, как начала методологии интегрированного учета.

Организация продуктивной человеческой деятельности требует рассмотрения понятия организации. В него входит описание трех аспектов деятельности: свойства, процесс, организационная система. Свойства деятельности выявляются при структурировании целого по различным критериям и установлении определения порядка взаимодействия элементов. Процесс включает описание действий, ведущих к поддержанию или совершенствованию этого порядка. Ор-

ганизационная система необходима для описания правил, ответственности и процедур взаимодействия участников.

Развернутое изложение методологии интегрированного учета позволяет представить строение внутренней упорядоченности его элементов, свойств, процессов в заданный момент, период времени (статика) и последовательность действий по достижению этой упорядоченности при изменении характеристик учета (динамика). Действия представляются как этапы построения сложных, саморазвивающихся систем, для которых механизм саморазвития или совершенствования функционирования имеется внутри системы.

Отдельные составные части методологии служат выявлению факторов, влияющих на развитие концептуальной информационной модели интегрированного учета (основы ИКИСП). К составным частям относятся:

- характеристики деятельности по информационному отображению социально-экономических процессов и моделированию информационных систем бизнеса с целью поддержания его устойчивого развития;
- логическая структура модели интегрированного учета (субъект, объект, предмет, результат, формы, методы, средства);
- временная структура творческой деятельности (фазы, стадии, этапы) [7, с. 187].

Учет в традиционном понимании, также как интегрированный учет является прежде всего креативной деятельностью (рутинные, репродуктивные операции учета в настоящее время успешно автоматизируются, такую работу бухгалтера выполняет робот). Творческая работа бухгалтера-проектировщика информационной системы может быть организована благодаря прозрачной методологии учета, интегрированного учета. Результат такой работы оформляется как учетная политика — проект информационной системы. Положения методологии служат методическим руководством разработки проекта. Проект является реализуемым, поскольку существует нормативно закреплённая система ответственности лиц, готовящих информацию для пользователей о хозяйственных процессах предприятия.

Регламенты методологии интегрированного учета предполагают, что характеристика такой сложной деятельности как интегрированный учет в организации включает конкретизацию особенностей, условий, принципов и норм, которые задаются внешней средой. Системный подход к рассмотрению интегрированного учета, как саморазвивающейся системы предусматривает разделять в ее описании управление развитием и управление функционированием, или их комбинацию, включая в контур управления функционированием гиперцикл — внутренний цикл развития. Для начала разработки методологии можно взять один из трех названных вариантов — управление функционированием.

Особенности выявляются, исходя из вида экономической деятельности организации, условия деятельности также связаны с обстоятельствами, конкретными для организации и ее системы интегрированного учета. Это могут быть финансовые, материально-технические, организационные, кадровые, мотивационные, научно-методические, информационные, нормативно-правовые условия деятельности. Принципы и нормы связаны с технологией информационных процессов, не



зависящих от организации, они выявляются на основе исследования принципов и норм наук, входящих в систему учета. Например, принципы, лежащие в основе подготовки интегрированного отчета, принципы экономического анализа и так далее. Нормы определяются международными, национальными, корпоративными регламентами ведения, учета, анализа, планирования, контроля хозяйственных процессов, проектирования информационных систем.

Логическая структура модели интегрированного учета включает: субъект, объект, предмет, результат, формы организации, функции.

Субъект может быть индивидуальный и коллективный — это люди, связанные с созданием, функционированием, развитием интегрированного учета. Обязательно включение в их состав субъекта службы бухгалтерского учета. Описание субъекта ведется в аспекте взаимодействия с объектом.

Субъект и объект являются частью действительности, в интегрированном учете объектом учета и управления можно назвать хозяйственные процессы и их отображение в информационную модель хозяйственной деятельности, ее информационное отображение в прошлом, настоящем и будущем. Можно сказать, что объект — это хозяйственная деятельность. Такая же реальность — информационная модель деятельности — информационная база данных предприятия и механизм ее актуализации. Ее структура и описание зависит от используемой системы организации баз данных и от компетенции субъектов понять и описать содержание информации в ней, хотя бы на концептуальном уровне.

Предмет — отдельная сторона объекта. В интегрированном учете для бухгалтера предметом является факт хозяйственной жизни. Множество фактов составляют описание информационной системы как логической структуры. Логическая структура представляет описание набора функций управления, данных, массивов данных, понимаемых как факты финансовой жизни и их взаимосвязи. Для IT-специалистов программно-техническое представление о содержании базы данных покажет детальную архитектуру информационной системы. Для этих специалистов концепция построения ИКИСП даже называется методологией системы, в ее узком понимании.

Описание информационной системы, логической структуры ИКИСП предполагает ее декомпозицию по различным признакам. Например, признаками могут быть результаты деятельности, направления воздействия деятельности предприятия. Центральным звеном следует рассматривать производство, технологический процесс изготовления продукции. Связанные с ним основные направления взаимодействия:

- 1) материально-вещественное снабжение и сбыт;
- 2) экономические системы и институты — финансовая оценка;
- 3) внутренняя организационная система и человек — важный фактор саморазвития, степени аналитичности всей системы;
- 4) социальные системы (общество, группы потребителей);
- 5) экологические системы (природа). Результаты хозяйственных процессов предприятия рассматриваются в этих пяти аспектах взаимодействия, отображение взаимодействия должно быть измерено, прозрачно и доступно для заинтересованных лиц.

Временная структура включает описание динамики процессов достижения упорядоченности системы интегрированного учета, обеспечивающей потребности стейкхолдеров и достижения конкурентного преимущества предприятия.

Управление развитием и эффективным функционированием любой сложной системы, в том числе системы интегрированного учета, осуществляется по фазам: проектирование, реализация, рефлексия. Эти фазы наблюдаются и в материально-вещественном пространстве деятельности предприятия, и в информационном отображении его хозяйственной деятельности, в логической, организационной, информационной, программно-технической моделях ИКИСП.

Предприятие относится к системам организационного типа; составные части рассматриваемого интегрированного учета являются функциями управления, реализуются как управление получением информационного отображения деятельности предприятия. Фазы, стадии и этапы любой творческой деятельности универсальны, поэтому для рассмотрения временной структуры методологии интегрированного учета можно воспользоваться их взаимосвязанной совокупностью из [4].

В состав фазы проектирования входят стадии:

- концептуальная, состоит из этапов: выявление противоречий, формулирование проблем, определение целей (желательного состояния), критериев (оценки состояния или эффективности функционирования);

- моделирование, с этапами — построение модели или исследование зависимости состояния управляемой системы (результата деятельности управляемого субъекта) от управляющих воздействий и состояния внешней среды; оптимизация или обоснование лучшей модели; путем исследования устойчивости и адекватности решений, которые она позволяет получить;

- конструирование, включающее декомпозицию проблемы, выделение составных частей-задач для решения проблемы; агрегирование путем согласования результатов решения отдельных задач управления, возможностей совместного использования различных видов, средств, форм и механизмов интегрированного учета; теоретическое исследование условий функционирования модели, то есть анализ влияния условий (ресурсных ограничений) на эффективность деятельности, в том числе используя декомпозицию ресурсов по видам, формам и т.д.; построение программы или рабочее проектирование, включающее идентификацию управляемой системы, выбор условий, видов, средств, форм и механизмов деятельности;

- «технологической» подготовки, что включает подготовку необходимых видов обеспечений, которые потребуются при функционировании модели в реальных условиях (детализация и подготовка необходимых условий, видов, средств и т.д.).

В составе фазы реализации имеются стадии:

- организации, то есть распределение ресурсов (в том числе времени), функций и задач между элементами управляемой системы по созданию интегрированного учета на конкретном предприятии;

- стимулирования и мотивации участников в зависимости от распределения ответственности в процессе осуществления интегрированного учета;

– мониторинга или непрерывного отслеживания состояния всех структурных компонентов деятельности в цепочке: потребность, цель, задачи, технологические составляющие (формы, методы, средства), а также субъекта, объекта, предмета и состояния внешней среды (условия, требования, нормы);

– оперативного управления по результатам мониторинга.

Фаза рефлексии включает следующие стадии:

– учета и контроля – сбор информации о результатах деятельности субъекта управления – персонала, выполняющего интегрированный учет, и управляемой системы – системы интегрированного учета, их оценка (соотнесение с поставленными целями). Механизм осуществления этой стадии требует дополнительного исследования;

– анализа деятельности и ее результатов. Рефлексия как способ осознания субъектом управления целостности своей собственной деятельности, ее целей, содержания, форм, способов, средств осуществляется на основе внутренних критериев субъекта. Критический анализ полученных результатов деятельности (с учетом использованных ресурсов) выполняется по внутренним критериям для субъекта (субъективно) и внешним критериям оценки для всех структурных компонентов деятельности (потребность, цель, задачи, формы, методы, средства, результат). Разработка критериев — отдельная, не вполне решенная проблема проектирования и оценки функционирования интегрированного учета;

– коррекции ранее принятых решений относительно управляемых структурных компонентов деятельности. В случае циклической, повторяющейся деятельности – «локальное» изменение ее содержания и параметров на основании анализа уже достигнутых результатов;

– улучшения деятельности. Эта стадия предполагает трудоемкий системный пересмотр всей структуры организации интегрированного учета (в том числе – используемых критериев эффективности, методов, форм, средств и механизмов управления). С ней связана идея развития при управлении функционированием интегрированного учета как инновационной практической деятельности.

Все содержание фазы рефлексии представляется на уровне содержательного описания, научное исследование которого потребует накопления эмпирической информации и организации специального исследования.

Предложенный «эскизный проект» разработки методологии интегрированного учета указывает направления развития учета и компетенций будущей бухгалтерской профессии, предназначенной для творческого решения проблем отображения хозяйственных процессов, получения качественных оценок прошлого, настоящего и будущего состояния деятельности организаций.

### **Список использованной литературы**

1. Баканов М.И. Теория экономического анализа : учебник / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет ; под ред. М.И. Баканова. — М. : Финансы и статистика, 2005. — 536 с.

2. Мельник М.В. Инновации в учетно-аналитическом обеспечении развития коммерческих организаций / М.В. Мельник // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2014 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. — С. 8.

3. Новиков А.М. Методология / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. — М. : СИНТЕГ, 2007. — 668 с.

4. Новиков Д.А. Методология управления / Д.А. Новиков. — М. : Либликом, 2011. — 128 с.

5. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика : монография / Н.А. Каморджанова [и др.] ; под общ. ред. Н.А. Каморджановой. — М. : Проспект, 2015. — 192 с.

6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

7. Щеглова Т.Л. О подходе к формированию методологии интегрированного учета / Т.Л. Щеглова, В.Г. Ионин // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2015. — С. 185.

8. Щеглова Т.Л. Статистическое образование для формирования мировоззрения интегрированного учета / Т.Л. Щеглова // Мы продолжаем традиции российской статистики : Материалы I Открытого российского статистического конгресса (Новосибирск, 20-22 окт. 2015 г.). — Новосибирск : НГУЭУ, 2015. — С. 394.

9. Щеглова Т.Л. Этапы становления интегрированного учета — конкурентного преимущества организации / Т.Л. Щеглова, В.Г. Ионин // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы всерос. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22 апр. 2012 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. — С. 16.

### **Информация об авторах**

*Щеглова Татьяна Леонидовна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления — НИИХ, 630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, e-mail: [vgionin@mail.ru](mailto:vgionin@mail.ru).

*Ионин Владимир Георгиевич* — кандидат экономических наук, профессор, кафедра статистики, Новосибирский государственный университет экономики и управления — НИИХ, 630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, e-mail: [vgionin@mail.ru](mailto:vgionin@mail.ru).

### **Authors**

*Shcheglova Tatyana Leonidovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Man-

agement — Novosibirsk Institute of National Economy, 56, Kamenskaya St., Novosibirsk, 630099, e-mail: e-mail:vgionin@mail.ru.

*Ionin Vladimir Georgievich* — PhD in Economics, Professor, Department of Statistics, Novosibirsk State University of Economics and Management — Novosibirsk Institute of National Economy, 56, Kamenskaya St., Novosibirsk, 630099, e-mail: vgionin@mail.ru.

УДК 657

**Е.В. Медведева**

Поволжский государственный университет сервиса,  
г. Тольятти

## **РЕГЛАМЕНТАЦИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ**

В современных условиях хозяйствования, экономические субъекты все чаще сталкиваются с необходимостью применения учетной политики, чтобы не допускать ошибок в учете и при составлении отчетов в целях эффективного управления. Учетная политика относится к документам внутреннего использования, она имеет весомое значение и для сторонних пользователей отчетных документов. При любых проверках, контролирующие органы, в первую очередь, изучают те документы, которые регламентируют порядок ведения учета проверяемого экономического субъекта, в частности, при принятии решений арбитражные суды ориентируются на способы учета, закрепленные именно в ней.

*Ключевые слова:* учетная политика, документ внутреннего назначения, экономические субъекты.

**E.V. Medvedeva**

Volga region State University of Service,  
Togliatti

## **THE REGULATION OF ACCOUNTING POLICIES IN THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL PRACTICE**

In modern conditions of managing, economic subjects even more often face need of application of accounting policies not to make mistakes in the account and by drawing up reports for effective management. The accounting policies belong to documents of internal use, it has powerful value and for third-party users of reporting documents. At any checks, supervisory authorities, in the first turn, study those documents which regulate an order of maintaining the accounting of the checked eco-

conomic subject, in particular, at decision-making arbitration courts are guided by the ways of the account fixed in it.

*Keywords:* accounting policies, document of internal appointment, economic subjects.

Актуальность учетной политики на современном этапе хозяйствования велика, так как сложившаяся на сегодняшний день неблагоприятная экономическая ситуация в России напрямую оказывает влияние на финансовое благосостояние экономических субъектов, поэтому в зависимости от выбранной учетной политики складывается экономическая деятельность экономического субъекта на современном этапе развития.

Одна из главных задач учетной политики — это максимально объективно отразить деятельность экономического субъекта, сформировать полную и достоверную информацию о нем в целях эффективного управления работой экономического субъекта.

Учетная политика (далее — УП) считается одним из главных внутренних документов. Точнее, данный документ обладает большой значимостью и для стейкхолдеров, а при компетентном применении можно снизить нагрузку по налогам.

Учетная политика — это главнейший документ, на основании которого ведется бухгалтерский (финансовый) учет на предприятии, содержащий информацию, которая является инструментом ведения бухгалтерского учета внутри организации, внутренним сводом законов и правил учетного процесса экономического субъекта.

УП нужно составлять так, чтобы каждый бухгалтер, ознакомившись с ее содержанием, смог вникнуть в особенности учетного процесса.

УП представляет собой принятые в данной организации способы ведения бухгалтерского учета. В статье восьмой Федерального закона «О бухгалтерском учете» от шестого декабря две тысячи одиннадцатого года № 402-ФЗ прописано, что... «учетная политика представляет собой совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета. При этом экономический субъект самостоятельно формирует свою УП, следуя различного рода нормативно-законодательными актами и документами различных уровней» [1].

Регламентирует правильное составление учетной политики (далее — УП) федеральный стандарт – ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», который стал действовать с шестого октября две тысячи восьмого года. 06.10.2008 г. № 106 [2].

В экономических субъектах составлением учетной политики занимается главный бухгалтер или прочее лицо, на законных основаниях занимается ведением бухгалтерского учета. Утверждение УП выполняет руководитель (директор). УП, утвержденная руководителем, в должном порядке должна оформляться приказом, распоряжением и др. Сформированная учетная политика может применяться экономическим субъектом с 01.01 года, следующего за годом, в котором руководитель утвердил соответствующий организационно-распорядительный документ. Она обязательна к применению филиалами, представительствами,

иными подразделениями, даже если они выделены на отдельный баланс, независимо от места расположения. В случае реорганизации или создания нового экономического субъекта учетная политика должна быть оформлена не позднее девяноста дней со дня государственной регистрации данной организации в качестве юридического лица. День государственной регистрации считается днем, с которого учетная политика применяется экономическим субъектом.

Создание УП заключается в том, что отдается предпочтение определенному способу ведения и организации бухгалтерского учета из таких вариантов, которые предусмотрены законодательно и допускаются нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Выбор способов бухгалтерского учета при формировании учетной политики должен быть рациональным, то есть исходить из условий хозяйствования и размеров самого экономического субъекта.

Политика в плане учета экономического субъекта, как правило, включает два раздела – бухгалтерскую и налоговую УП.

Независимо от того, что эти два раздела кардинально отличаются, обычно утверждение проходит одним приказом директора [5, с. 164].

И если бухгалтерская учетная политика регулируется специальным нормативным документом, то относительно налоговой учетной политики документа, регламентирующего ее формирование, нет. Порядок формирования учетной политики касательно отдельных налогов прописан в Налоговом кодексе, остальные вопросы формирования налоговой учетной политики экономический субъект должен разработать самостоятельно.

В случае возникновения ситуации, когда по какому-либо конкретному вопросу нормативные документы не ссылаются на способы ведения бухгалтерского учета, экономический субъект, формируя учетную политику, самостоятельно разрабатывает соответствующий способ. Основанием для разработки будут служить действующие положения по бухгалтерскому учету, а также Международные стандарты финансовой отчетности.

На сегодняшний день актуален вопрос о внедрении международных стандартов в практику экономических субъектов, в нашей стране ведется активная работа по составлению отчетов по международным стандартам. Особенно это касается крупных предприятий, где внедрение и применение МСФО является необходимостью. Эта необходимость проявляется в обеспечении достоверной информацией пользователей, таких как собственников, учредителей, инвесторов, кредиторов. Например, если материнская компания находится в другой стране, а дочернее предприятие в России, или же наоборот, то в этом случае возникает острая необходимость в предоставлении отчетности по МСФО. Соответственно, и УП экономического субъекта должна быть тоже составлена по требованиям международных стандартов.

Если МСФО применяется впервые, то крайне необходимо компетентно разработать учетную политику. От грамотно разработанного учета в экономическом субъекте, зависят итоговые показатели его деятельности. Если же учет экономическим субъектом ведется по российским стандартам и затем трансформируют полученные данные в международный формат, то необходимо чет-

ко разграничить принципы отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности активов и обязательств по правилам обеих систем.

УП представляет собой неотъемлемую часть отчетности бухгалтерии, составленной по международным стандартам, и без представления этой информации, отчетность не считается полной.

Когда МСФО применяется экономическим субъектом впервые, то на данном этапе необходимо компетентно продумать учетную политику. От того, как тщательно обдумана система учета у экономического субъекта, будут зависеть окончательные показатели отчетности. Но вдруг экономический субъект осуществляет учет по российской системе учета, потом модифицируют данные в международный формат, нужно точно разграничить принципы отражения в отчетности активов и обязательств по правилам двух систем.

УП экономического субъекта представляет собой неотъемлемую часть финансовой отчетности, сделанной по международным требованиям, и без представления этой информации, отчетность не является полной.

Главным документом по составлению УП по международным требованиям, является IAS 8 «УП, изменения в расчетных оценках и ошибки». В стандарте содержится дефиниция учетной политики, конкретные методы ее использования экономическими субъектами и др. Это понятие в РСБУ трактуется по-другому в отличие от международных стандартов.

В РСБУ УП важно закрепить отдельным распоряжением. А в рамках МСФО утверждать учетную политику не обязательно. Все-таки ее нужно издать в виде некоторого документа.

Необходимо отметить, что особенностью МСФО (IAS) 8 является отсутствие необходимости утверждать типовой план счетов в отличие от российской системы бухгалтерского учета, требующих составления рабочего плана счетов для всех экономических субъектов, который можно дополнять только субсчетами и дополнительными счетами, ввод которых затруднен. Отсутствие данного требования в МСФО обусловлено тем, что план счетов в большей степени относится к области средств внутреннего контроля, а не к финансовой отчетности.

Тем не менее, в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» экономический субъект может сформировать собственный план счетов, максимально удовлетворяющий специфике деятельности. При этом экономический субъект формирует его на свое усмотрение, и он не является обязательным. В случае отсутствия данного документа сложно или практически невозможно соблюдать принцип двойной записи при отражении хозяйственных операций на бухгалтерских счетах [7, с. 80].

Поэтому, как правило, все экономические субъекты, осуществляющие составление бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО, создают собственный план счетов и утверждают его в виде приложения к учетной политике [4, с. 146].

Когда экономический субъект формирует УП, должен учесть особенности его функционирования, которые необходимо в ней отразить. В такой ситуации, если экономический субъект имеет иностранное представительство или большой объем операций в иностранной валюте, то учетная политика должна



быть раскрыта в части признания доходов и расходов от курсовых разниц, обусловленных изменением курса иностранных валют. Когда экономический субъект покупает учреждение, в положении об УП должно отразить оценку гудвилла и долю меньшинства [3, с. 397].

На создание УП оказывают влияние стратегические взгляды экономического развития экономического субъекта, степень профессионализма бухгалтерской службы, уровень активности, предприимчивости и инновационного подхода руководства, а также система ответственности и материальной заинтересованности в эффективных результатах деятельности предприятия. То есть для принятия обоснованной УП важно учесть влияние всей совокупности вышеперечисленных факторов. Если у экономического субъекта отложен бухгалтерский учет, значит, он будет эффективным и с позиции управления.

Следовательно, УП — это один из основных документов, в обязательном порядке формируемых, в большинстве случаев, главным бухгалтером. В ней прописываются правила ведения учетной деятельности в целях устранения ошибок на практике с учетом ее особенностей и отраслевой принадлежности [6, с. 147]. Именно от грамотно сформированной и составленной УП, будет иметь место эффективное функционирование экономического субъекта. Важнейшей целью создания УП в пределах международной системы учета считается составление надежной отчетности в учетной области, базирующейся на утвержденных принципах учета, в целях притягивания вложений иностранного капитала. Подход к созданию УП по правилам международной системы учета отличия и РСРБ разный, тогда российским экономическим субъектам в результате внедрения стандартов по международным правилам желательно вести учет по правилам двух сторон, аккумулировать дополнительные денежные средства на подготовку, переподготовку и обучение своих сотрудников, вовлеченных в процесс учета. В целом, экономические субъекты других государств, реализующие свою деятельность на территории России, должны руководствоваться МСФО.

### **Список использованной литературы**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179205](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179205).

3. Курносова Е.А. Отличительные особенности инновационной деятельности в сфере услуг / Е.А. Курносова // Вестник ИНЖЭКОНа, серия: Экономика. — 2009. — Т. 28. — № 1. — С. 396–398.

4. Насакина Л.А. Влияние изменений в финансовой отчетности на формирование аналитических показателей / Л.А. Насакина // Наука — промышленности и сервису. — 2011. — № 6-1. — С. 145–150.

5. Оганесян Д.А. Теория институциональных изменений / Д.А. Оганесян, Е.А. Курносова // Вестник Самарского государственного университета. — 2015. — № 2 (124). — С. 164–169.

6. Парамонова Л.А. Типология основных компонентов учетной политики экономического субъекта / Л.А. Парамонова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2013. — № 1 (27). — С. 144–148.

7. Шнайдер О.В. Логика, значение анализа и интерпретации бухгалтерской (финансовой) отчетности для оценки финансового состояния организации / О.В. Шнайдер // Вестник СамГУПС. — 2009. — № 2 (14). — С. 78–86.

### **Информация об авторе**

*Медведева Екатерина Викторовна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Поволжский государственный университет сервиса, 445054, г. Тольятти, ул. Гагарина, 4, e-mail: medvedeva.80@mail.ru.

### **Author**

*Medvedeva Ekaterina Viktorovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Volga region State University of Service, 4, Gagarin St., Togliatti, 445054, e-mail: medvedeva.80@mail.ru.

УДК 657.1:338

**О.Г. Житлухина**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

## **ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ В АСПЕКТЕ ФИНАНСОВЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА МСФО**

В статье показывается, необходимость обеспечения идентификации понятийного аппарата в области финансовых инструментов для ускорения перехода российской системы учета на МСФО. В статье сделана попытка уточнить понятие объекта бухгалтерского учета, как совокупности единичных первичных фактов хозяйственной жизни и выделить среди них финансовые факты хозяйственной жизни, являющиеся основой финансовых инструментов. Определены признаки их формирующие. Показано, что к финансовым инструментам относятся только те из них, которые возникают в результате договорных отноше-

ний. Сформулированы определения финансовых активов, финансовых обязательств и финансовых инструментов.

*Ключевые слова:* финансовые инструменты, финансовые факты хозяйственной жизни, финансовых активов, финансовых обязательств, долевой инструмент, договорные отношения.

**O.G. Zhitlukhina**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

### **FINANCIAL INSTRUMENTS IN THE FINANCIAL ASPECT OF THE FACTS OF ECONOMIC LIFE AS THE ACCOUNTING OBJECTS IN THE CONDITIONS OF TRANSITION TO IFRS**

The article points out the need to ensure the identification of conceptual apparatus in the field of financial instruments to accelerate the transition of the Russian system of accounting to IFRS. The paper attempts to clarify the concept of accounting object as a set of individual primary facts of economic life and to allocate them among the financial facts of economic life, which are the basis of financial instruments. Identified signs of forming them. It is shown that the financial instruments are only those that result from contractual relationship. Formulated the definition of financial assets, financial liabilities and financial instruments.

*Keywords:* financial instruments, the financial facts of economic life, financial asset, financial liability, equity instrument, the contractual relationship.

В настоящее время в странах с развитой рыночной экономикой уже сегодня ставятся вопросы о необходимости усовершенствования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), регламентирующих порядок формирования показателей, отражающих финансовые инструменты. Однако, в России теоретические источники и нормативная база в области учета финансовых инструментов недостаточно раскрывают связанные с ними проблемы, имеют существенные различия в их толковании по сравнению с терминологией и методическими подходами в международной учетной практике. Это можно объяснить тем, что, российская практика подготовки отчетности все еще находится под достаточно существенным правовым государственным контролем со стороны в части налоговых поступлений в бюджет и не ориентирована на глубокое формирование показателей еще недостаточно развитого фондового рынка в России [4, с. 12]. Что, в свою очередь, отрицательно сказывается на качестве финансовой отчетности и толковании ее показателей в условиях углубления интеграционных процессов в рыночной экономике. А также затрудняет решение проблем по переходу на международные стандарты финансовой отчетности, определенные Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [3].

Поэтому сегодня в условиях необходимости гармонизации российской системы бухгалтерского учета (РСБУ) и международных стандартов финансо-

вой отчетности (МСФО) стоит задача по обеспечению идентификации понятийного аппарата и методик формирования показателей, характеризующих финансовые инструменты для целей отражения их в финансовой отчетности. В частности, важно определить такие понятия как: финансовые активы, финансовые обязательства, долевого инструмент, которые имеют место МСФО, а в РСБУ отсутствуют. Возникает вопрос: «Почему в национальных стандартах применяется термин «финансовые вложения», а не «финансовые активы»? Какое отношение к финансовым инструментам имеют дебиторская и кредиторская задолженность, уставный капитал? Недостаточно раскрыта сама категория «финансовых инструментов» как объект бухгалтерского учета.

Для идентификации указанных понятий и выявления специфики их элементов, как «первичных единиц» бухгалтерского учета, важно уточнить, что является объектом бухгалтерского учета. Изучение экономических источников по этому вопросу показывает, что в настоящее время объект бухгалтерского учета не четко идентифицирован в качестве основополагающей методологической учетной категории. Достаточно затруднительно определить понятие финансовых инструментов в аспекте понятия объекта бухгалтерского учета, имеющего место в федеральном законе «О бухгалтерском учете» (№ 402-ФЗ). В нем не дается однозначного его толкования и приводится лишь перечень не всегда одинаковых по своей сущности категорий и, из которого сложно видеть конкретную его единицу. А это важно, т.к. финансовые инструменты представляют собой совокупность конкретных единиц объекта бухгалтерского учета, объединенных в группы и подгруппы по определенным признакам.

В законе «О бухгалтерском учете» (статья 5 «Объекты бухгалтерского учета») указывается, что объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы и иные объекты (в случае, если это установлено федеральными стандартами) [2]. Возникает вопрос: к какому виду из приведенных объектов бухгалтерского учета относятся финансовые инструменты?

Как видно, перечисленные выше объекты бухгалтерского учета не однородны между собой не только по экономическому содержанию, но и по определенным признакам, заложенным в их группировки. Так, активы, обязательства, доходы и расходы экономического субъекта представляют собой сложные учетные категории, сгруппированные в системе бухгалтерского учета в соответствии с экономически однородными признаками (по составу или объему средств и их источников) [12]. Эти сложные учетные категории состоят из конкретных учетных единиц, в частности: активы — из конкретных активов, обязательства - из конкретных обязательств и т.д.

При этом важно заметить, что такой объект бухгалтерского учета, как «источники финансирования деятельности экономического субъекта», логически недостаточно вписывается в приведенный в законе перечень. Потому что «обязательства», как известно, отраженные в этом перечне, также относятся к источникам финансирования деятельности экономического субъекта, которые классифицируются как заемные или привлеченные средства. По-видимому, под

приведенным выше термином в законе подразумеваются «собственные источники финансирования деятельности экономического субъекта» или «собственный капитал», а это имеет немаловажное значение для идентификации такого элемента финансовых инструментов, как объектов учета, как долевой инструмент. Поэтому активы, обязательства, собственные источники финансирования деятельности экономического субъекта, доходы, расходы целесообразно классифицировать как укрупненные (сложные) группы объекта бухгалтерского учета, а финансовые активы, финансовые обязательства и долевой инструмент как их подгруппы, которые, в свою очередь, состоят из конкретных его единиц.

В законе «О бухгалтерском учете» наряду с перечисленными выше объектами бухгалтерского учета приводится как самостоятельный его объект «факты хозяйственной жизни». По мнению автора, факты хозяйственной жизни, представляют собой конкретные (элементарные) объекты или учетные единицы, которые могут находиться в отчетном периоде экономического субъекта: либо в состоянии наличия, либо движения (увеличения или уменьшения), и соответственно, оказывать влияние на финансовое положение, финансовый результат его деятельности или движение денежных средств. Факты хозяйственной жизни, зафиксированные в системе бухгалтерского учета, преобразуются в учетные и отчетные показатели, обобщаемые в группы активов, обязательств, собственных источников финансирования и их подгруппы, включая финансовые инструменты. Поэтому факты хозяйственной жизни, вошедшие в систему бухгалтерского учета через фиксацию в первичном учете (в первичной документации), целесообразно классифицировать как простейшие (конкретные) объекты учета.

Однако, в законе «О бухгалтерском учете» не дается однозначного толкования понятия факта хозяйственной жизни. В нем факт хозяйственной жизни рассматривается как сделка, событие, операция [2].

Сравнение понятий сделка и факт хозяйственной жизни показало, что понятие «сделка» более широкое понятие, чем «факт хозяйственной жизни». Т.к. «сделка» предполагает наличие внутренних элементов, ее составляющих, а «факт хозяйственной жизни» по сути своей однороден. Кроме того, сделка является юридической категорией, выступающей наиболее распространенным основанием возникновения гражданских правоотношений, посредством которых участники экономического оборота реализуют свою гражданскую правоспособность. В ГК РФ (ст. 153) под сделкой признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей [1]. Отсюда видно, что действия, обусловленные сделкой, не могут признаваться в учете как его самостоятельные первичные учетные объекты, преобразуемые в дальнейшем путем двойной записи в учетные показатели, а затем в показатели финансовой отчетности. Поэтому такое толкование законом понятия факта хозяйственной жизни как объекта бухгалтерского учета затрудняет правильную идентификацию конкретных объектов бухгалтерского учета, включая и финансовые инструменты. Это влечет за собой путаницу понятий бухгалтерского учета и появление, например, таких определений финансовых инструментов, в которых они идентифицируются как

«бухгалтерская категория, объединяющая денежные средства и сопровождающиеся финансовыми рисками финансовые контракты, которые приводят к возникновению финансового актива у одного участника сделки и финансового обязательства или долевого инструмента у другого» [5]. Финансовые контракты, (финансовые сделки) как, известно, не являются учетным объектом, преобразуемым методами бухгалтерского учета в учетно-отчетные показатели.

В указанном законе также понятие «факт хозяйственной жизни», интерпретируется как «событие». Под событием обычно понимается значительное происшествие, явление или иная деятельность как факт общественной или личной жизни и др. т.е. то, что имеет место, происходит, наступает в произвольной точке пространства-времени [13]. Соответственно под экономическим событием, по мнению автора, можно понимать хозяйственное явление (например, выпуск акций, приобретение облигаций и др.), которое имеет место, происходит, наступает в пространстве и во времени хозяйственной деятельности экономического субъекта. Как видно, по своей сущности понятие «событие» достаточно идентично понятию «факт хозяйственной жизни». В связи с этим можно согласиться с мнением Я.В. Соколова и В.Ф. Палия, которые под фактом хозяйственной жизни понимали элементарное событие, состав или объем средств и их источников. Во всех случаях только факты, поддающиеся количественному измерению, по их мнению, могут быть предметом бухгалтерского учета. При этом, они становятся его предметом только после вхождения их в качестве объектов учета в систему бухгалтерского учета, путем первичной их регистрации, оценки и классификации для целей отражения их на счетах бухгалтерского учета и путем двойной записи, формируя отчетные показатели. Поэтому на каждом счете отражаются факты хозяйственной жизни [12]. Это касается и финансовых инструментов, для каждого факта хозяйственной жизни, их формирующего, должен быть предназначен отдельный счет и отдельный показатель финансовой отчетности.

Понятие «операция», которое также в законе «О бухгалтерском учете», ассоциируется с понятием «факты хозяйственной жизни», также, по мнению автора, не достаточно напрямую отражает конкретные единицы объекта бухгалтерского учета, а соответственно его сущность. Под операцией (лат. operatio, действие), известно, понимается действие или совокупность действий для достижения какой-либо цели [13], а, как было показано выше, действие, включая и хозяйственное действие, не является единичным фактом хозяйственной жизни и как минимум состоит из двух объектов. Хотя многие отечественные и зарубежные исследователи традиционно хозяйственные операции относят к основным объектам бухгалтерского наблюдения [9], либо определяют, как предмет бухгалтерского учета [11].

С таким толкованием предмета бухгалтерского учета, в целом можно согласиться, т.к. оно дает общую характеристику его составных частей, не конкретизируя, при этом, простейшие его элементы, отражающие информацию каждой хозяйственной операции, состоящей из конкретных фактов хозяйственной жизни. И, именно, они подлежат индивидуальной оценке и отражению на счетах бухгалтерского учета как двух фактов хозяйственной жизни, взаимосвязанных между собой конкретной хозяйственной операцией [7].

После идентификации фактов хозяйственной жизни, как конкретных первичных единиц объекта бухгалтерского учета, целесообразно из их совокупности выделить те факты, которые формируют понятие финансовых инструментов и их основных элементов. Для этого все факты хозяйственной жизни, входящие в систему бухгалтерского учета, целесообразно, по мнению автора, подразделить на: финансовые и нефинансовые факты хозяйственной жизни. При этом важно отметить, что особенностью финансовых фактов хозяйственной жизни является их прямая связь с денежными средствами, обуславливающая их приток или отток в будущем, в отличие от нефинансовых фактов хозяйственной жизни, имеющих косвенную связь с указанными объектами.

Несмотря на то, что все финансовые факты хозяйственной жизни имеют прямую связь с притоком или оттоком денежных средств в будущем, однако не все из них относятся к финансовым инструментам. В их состав входят лишь те финансовые факты хозяйственной жизни, которые возникают в соответствии с договором одновременно у двух организаций: как финансовый актив с одной стороны и как финансовое обязательство или долевого инструмент — с другой. Это видно из определения финансовых инструментов, имеющего место в IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», в котором они идентифицируются как любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого инструмент — у другой [10].

По мнению автора, такое толкование понятия финансовых инструментов в аспекте бухгалтерского учета недостаточно верно. Так «собственно договор», как юридическая категория, исходя из методологии бухгалтерского учета, не может иметь места в финансовом учете как его самостоятельный объект или как самостоятельный первичный учетный показатель [6].

Однако «договор» в этом определении имеет существенное значение, т.к. представляет собой обязательное условие последующего возникновения движения денежных средств (или финансовых активов, финансовых обязательств и долевого инструментов) между двумя противоположными по сделке экономическими субъектами. Это вытекает из МСФО, где понятие «договор», в аспекте составления финансовой отчетности, интерпретируется как соглашение между двумя сторонами, несущее четкие экономические последствия, возможность отклонения от которых мала (если она вообще существует), так как выполнение соглашения, как правило, имеет обязательную юридическую силу» (IAS 32, п. 13) [10]. В этом случае у одной стороны договора возникают действительные предпосылки поступления или права требования денежных средств в будущем, а у другой — действительные предпосылки или обязанности их уплаты в будущем.

Это показывает, что отсутствие договорных отношений между экономическими субъектами в момент возникновения некоторых финансовых фактов хозяйственной жизни, связанных с движением денежных средств (отражающих, например, внутреннюю дебиторскую и кредиторскую задолженность, расчеты с бюджетом, авансы, выданные, покрываемые движением товарно-материальных ценностей), не позволяет их идентифицировать и, соответственно, классифицировать, как составные элементы финансовых инструментов. А от правильной

их идентификации и классификации во многом, зависит достоверность оценки финансового положения участвующих в договоре сторон, что имеет важное значение для таких внешних пользователей как инвесторы, кредиторы, дебиторы, участники рынка ценных бумаг и других сегментов финансового рынка.

Поэтому в качестве объекта бухгалтерского финансового учета финансовые инструменты должны рассматриваться не как договор, а как совокупность финансовых фактов хозяйственной жизни, возникновение которых обусловлено договорными отношениями между двумя организациями и которые должны быть сгруппированы, как показано выше, в такие основные группы как: финансовые активы, финансовые обязательства и долевыми инструментами. Или иначе: финансовые инструменты — это сложный объект учета, представляющий собой совокупность финансовых активов одной организации и финансовых обязательств или долевыми инструментами — другой организации, взаимосвязанных между собой заключенным договором или соглашением.

Такой подход к определению финансовых инструментов обуславливает основную их классификацию по экономическому содержанию, характеризующую такие выше перечисленные основные группы как финансовые активы, финансовые обязательства и долевыми инструментами организации, оказывающие непосредственное влияние абсолютно на все элементы финансовой отчетности [4].

Как было показано выше, все перечисленные категории основных элементов финансовых инструментов в МСФО активно используются, а РСБУ практически отсутствуют. При этом в МСФО сущность их не раскрывается, а приводится лишь их перечень. Для определения понятия финансовых активов и характеристики их классификационных элементов целесообразно показать их отличия от нефинансовых активов.

Под финансовыми активами следует понимать, совокупность таких финансовых фактов хозяйственной жизни, во время признания которых в финансовом учете возникает действительное право на получение денежных средств (прямой их приток) или иных финансовых активов в будущем. При этом признание таких активов и действительное право на получение денежных активов возникает во время одной хозяйственной операции, по одному договору. В отличие от финансовых активов нефинансовые (физические и нематериальные) активы, способствуют косвенному притоку в ее оборот денежных средств, т.е. их признание возникает во время одной хозяйственной операции по одному договору, а действительное право на требование денежных средств возникает во время другой хозяйственной операции по другому договору [8].

Отнесение в IAS 32 к финансовым активам денежных средств (валюты) несколько противоречит определению финансовых инструментов, приведенному в этом же стандарте. Денежные средства, как финансовые активы одной организации, не имеют договорной противоположности в виде финансовых обязательств или долевого инструмента другой организации. финансовых фактов хозяйственной жизни. Однако, по мнению автора, они отнесены в эту группу, потому что представляют собой реальное средство обмена, обеспечивающее основу оценки и признания всех сделок в финансовой отчетности [10]. И поэтому денежные средства как финансовые активы, целесообразно рассматри-



вать как простейшие, но основополагающие элементы финансовых инструментов, которые не меняют своей экономической сущности при передаче их по договору от одной организации к другой. И отражаются они в учете таких организаций противоположными денежными потоками: притоком их — у одной организации и оттоком — у другой.

Кроме того, важно отметить, что в МСФО не применяется такое понятие как «финансовые вложения», однако в перечне финансовых активов, приведенных в IAS 32, они имеют место (как долевой инструмент другой организации или как получение другого финансового актива от другой организации). В РСБУ к ним относятся финансовые вложения: в долевые и в долговые ценные бумаги, во вклады в уставные капиталы других организаций, в предоставленные займы, в приобретенную дебиторскую задолженность по уступке права требования. По мнению автора, выделение финансовых вложений из группы финансовых активов в самостоятельную подгруппу имеет логическое объяснение. Потому что к финансовым вложениям относятся финансовые факты хозяйственной жизни, объединенные однородным признаком. Сущность, которого состоит в том, что признание финансовых вложений в учете влечет за собой право на получение по ним дополнительных доходов в форме процентов, дисконта, направляемых на увеличение капитала организации через распределение прибыли.

Обязательным условием отнесения выше перечисленных финансовых фактов хозяйственной жизни к финансовым вложениям, а соответственно, и к финансовым инструментам, является наличие договорных отношений между двумя экономическими субъектами, а, именно между кредитором и должником во время их возникновения.

В соответствии с МСФО (IAS 32) к финансовым активам также относится договорное право на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации [10]. В российской практике учета эта группа финансовых фактов хозяйственной жизни называется дебиторской задолженностью, которая в нормативных учетных актах не классифицируется как составная часть финансовых активов и не регламентируется отдельным ПБУ.

Особенностью финансовых фактов хозяйственной жизни, входящих в эту подгруппу финансовых активов, отличающуюся от финансовых вложений, является то, что их признание в учете влечет за собой действительное право на получение по ним денежных средств по договору без получения дополнительного дохода в виде процентов, дисконта.

К этой подгруппе финансовых активов также должны быть отнесены финансовые факты хозяйственной жизни, обусловленные договорными отношениями между двумя экономическими субъектами. А, именно, в нее включаются дебиторская задолженность, отражающая расчеты с покупателями и заказчиками за отгруженные товарно-материальные ценности, расчеты с прочими дебиторами за оказанные работы и услуги в пределах договорного срока и оплачиваемые денежными средствами. При этом из этой подгруппы финансовых активов, как было показано выше, должны быть исключены аналогичные расчеты, оплачиваемые не денежными средствами (по договору мены) и расчеты по авансам, выданным т.к. эти расчеты не влекут за собой поступления в органи-

зацию денежных средств, а значит и лишены финансовой сущности. Эти виды финансовых активов влекут за собой прямой приток денежных средств, и его возникновение является результатом договорных отношений между должником (эмитентом, покупателем, векселедателем) и кредитором (инвестором, продавцом, векселедержателем).

В МСФО значительное место отведено финансовым обязательствам, однако определение этой категории в них не сформулировано. В российских теоретических источниках и нормативных материалах в области бухгалтерского учета определению финансовых обязательств как его объекту и сложному финансовому факту хозяйственной жизни также уделено недостаточное внимание.

Понятие финансового обязательства, исходя из сущности финансовых инструментов, для целей бухгалтерского учета, по-видимому, по сути, должно быть противоположным понятию финансовых активов. А, именно, под финансовыми обязательствами, по мнению автора, следует понимать, совокупность финансовых фактов хозяйственной жизни, во время признания которых в финансовом учете возникает действительная обязанность по уплате денежных средств или передачи иных финансовых активов в будущем. При этом признание таких финансовых обязательств и действительная обязанность по уплате денежных средств возникает во время одной хозяйственной операции по одному договору.

Для целей бухгалтерского учета к финансовым обязательствам, относятся такие финансовые факты хозяйственной жизни, вытекающие из договорных отношений, как: кредиты и займы полученные, облигационные и вексельные займы, кредиторская задолженность, отражающая расчеты с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности и оказанные услуги в пределах договорного срока, которые оплачиваются денежными средствами. Эти виды финансовых обязательств влекут за собой прямой отток денежных средств, и его возникновение является результатом договорных отношений между должником (эмитентом, покупателем, векселедателем) и кредитором (инвестором, продавцом, векселедержателем).

Особенностью финансовых обязательств, является то, что их признание в учете влечет за собой обязанность по несению по ним дополнительных расходов, связанных с уплатой процентов, дисконта. Исключение составляют финансовые обязательства, отражающие кредиторскую задолженность под товарно-материальные ценности и услуги, из признания в учете которой возникает обязанность по уплате денежных средств по договору без возникновения дополнительных расходов в форме процентов, дисконта.

По правилам МСФО расчеты бюджетом, (расчеты по налогам и сборам) рассматривают как задолженность, возникающую в результате требований законодательства, и относят к нефинансовым обязательствам [10]. И это правильно, т. к. нефинансовые обязательства не связаны с финансовыми активами другой организации, с которой заключен договор, значит они должны быть исключены из финансовых обязательств.

По правилам МСФО, в составе финансовых инструментов финансовым активам (в РСБУ — финансовым вложениям) в приобретенные акции, отражаемым в учете организации их приобретающей, должен противостоять долевым

инструмент, отражаемый в учете другой организации, их выпускающей — акционерного общества. В российской практике бухгалтерского учета этот показатель называют уставным капиталом акционерного общества. В IAS 32 п. 5 под долевым инструментом понимается любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств [10]. Как видно, такое определение долевого инструмента более характеризует собственный капитал АО, а он, известно, может отличаться от уставного капитала на сумму резервного, добавочного капитала и нераспределенной прибыли, которые к долевым инструментам имеют косвенные отношения.

Приведенная выше классификация элементов финансовых инструментов в соответствии с их идентификацией дает возможность не только организовать их учет на соответствующих синтетических и аналитических счетах и подготовить необходимую информацию для составления достоверной и прозрачной финансовой отчетности. Но и также позволяет правильно и своевременно произвести сначала первоначальную, а затем последующую их оценку по справедливой стоимости, которая в настоящее время приобретает первостепенное значение для повышения качества отчетности, необходимой для внешних пользователей и, прежде всего, для инвесторов.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).
3. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48508](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508).
4. Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров / И.В. Аверчев. — М. : Рид Групп, 2011. — 992 с.
5. Астахова Ю.А. Современные подходы к учету финансовых инструментов : Автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Ю.А. Астахова. — М., 2013. — 27 с.
6. Житлухина О.Г. О необходимости совершенствования нормативной практики учета ценных бумаг как важнейших элементов финансовых инструментов в соответствии с МСФО / О.Г. Житлухина // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. научн.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2014 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. — 338 с.
7. Житлухина О.Г. Основы методологии и организации бухгалтерского финансового учета ценных бумаг как финансовых инструментов : монография / О.Г. Житлухина. — Владивосток : Изд-во ТГЭУ, 2007. — 296 с.

8. Житлухина О.Г. Финансовые вложения как объекты учета / О.Г. Житлухина // Бухгалтерский учет. — 2010. — № 6. — С. 120.

9. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебники / М.И. Куттер. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 640 с.

10. Международные стандарты финансовой отчетности 2006. — М. : Аскери-АССА, 2006. — 1060 с.

11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

12. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. — М. : Финансы, 1979. — 304 с.

13. Википедия — свободная энциклопедия [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://ru.wikipedia.org/wiki>.

### **Информация об авторе**

*Житлухина Ольга Геннадьевна* — кандидат экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: [accountlab@list.ru](mailto:accountlab@list.ru).

### **Author**

*Zhitlukhina Olga Gennadievna* — PhD in Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: [accountlab@list.ru](mailto:accountlab@list.ru).

УДК 657.1

**Т.И. Копылова,  
Е.К. Копылова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ ОБЪЕКТЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

В данной статье представлены основы квалификации мнимых и притворных сделок. Были рассмотрены нормы российского гражданского и бухгалтерского законодательства, касающиеся общих вопросов ничтожных сделок. А также описаны некоторые ситуации судебной и арбитражной практики по вопросу ничтожности мнимых и притворных сделок. Представленная статья содержит описание мер административной ответственности за ведение бухгалтерского учета мнимых и притворных объектов.

*Ключевые слова:* мнимые объекты, притворные объекты, административная ответственность, судебная практика, бухгалтерский учет мнимых объектов.

**T.I. Kopylova,  
E.K. Kopylova**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE IMAGINARY AND PRETENDED OBJECTS IN ACCOUNTING**

The article presents the basis of the qualification of the imaginary and pretended transactions. The author considers the norms of Russian civil and accounting legislation relating to general questions void transactions. The author describes some of the situations of the judicial and arbitration practice on the nullity of the imaginary and pretended transactions. The article contains a description of the measures of administrative responsibility for accounting imaginary and pretended objects.

*Keywords:* imaginary objects, pretended objects, administrative liability, litigation, accounting imaginary objects.

Тема исследования не вызывает сомнения в актуальности, поскольку в настоящее время бухгалтеры в практической деятельности все чаще используют механизм мнимых и притворных сделок с целью оптимизации налогообложения. Однако этот путь ошибочный, поскольку такого типа сделки должны быть признаны недействительными и, соответственно, не могут быть одним из вариантов налоговой оптимизации.

Вместе с тем в июле 2015 г. Минфин РФ выпустил официальную информацию аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по отдельным вопросам в учете, на которые следует обратить внимание при осуществлении внешнего аудита. Данные методические рекомендации [6] содержат случаи, которые свидетельствуют о подкупе иностранных должностных лиц, признаках его или риске его возникновения. В частности, в пункте 6.3.10 методических рекомендаций указан один из таких случаев: наличие в бухгалтерском учете записей, отражающих сложные, запутанные факты хозяйственной жизни, которые могут иметь цели сокрытия мнимых и притворных сделок, отражения мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета и искажения финансового положения или финансовых результатов деятельности аудируемого лица.

С 01.01.2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, которые определили сущность мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета.

Мнимым объектом бухгалтерского учета является несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). Под притворным объектом понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтер-

ского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание. Определение названных понятий содержится в новой редакции ч. 2 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [3].

Таким образом, не допускается принятие к бухгалтерскому учету имевшие место факты хозяйственной жизни, лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Отметим, что до изменений в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», прямых указаний бухгалтерского законодательства на то, как поступать бухгалтерам с мнимыми и притворными сделками, не было. Ничтожные сделки упоминались только в ст. 170 Гражданского Кодекса РФ. В связи с этим бухгалтеры часто злоупотребляли этими объектами. Например, организация А приобретает здание склада у организации Б. С целью уменьшения налога на имущество между организациями А и Б заключается дополнительный неимущественный договор, например, договор оказания консультационных услуг. Таким образом, на сумму договора оказания услуг уменьшается сумма по договору приобретения здания склада. В итоге снижается стоимость здания и налоговая база по налогу на имущество. Это пример мнимой сделки.

При признании объекта мнимым или притворным, необходимо сделку признать ничтожной, аннулировать те налоговые последствия, к которым привело совершение сделки, и признать незаконное уклонение от уплаты налогов.

Для глубокого анализа сущности мнимых и притворных сделок обратимся к судебной практике, гражданскому законодательству, авторским точкам зрения.

Следует отметить, что термины «мнимая» и «притворная» сделки закреплены законодательно. В соответствии со ст. 170 «Недействительность мнимой и притворной сделок» части первой Гражданского Кодекса РФ [1] под мнимой сделкой понимается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Норма статьи определяет, что мнимая сделка признается ничтожной.

Норма ст. 170 так же определяет понятие притворной сделки — это сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях.

Адекватная квалификация сделок, которая соответствует правовому смыслу, является одним из условий ведения бухгалтерского учета. По мнению А.П. Сергеева и Т.А. Терещенко [7], следует ввести отграничение сделок, совершенных в обход закона, от притворных и мнимых сделок. Авторы отмечают, что сделки в обход закона определяются в соответствии с нормами п. 1 ст. 10 Гражданского Кодекса РФ, т.е. не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом). Примечательно, что понятие обхода закона зародилось еще в римском гражданском праве и впервые было описано в сборнике трудов авторитетных римских юристов — Дигестах Юстиниана. В общем смысле обход закона — это достижение результата вопреки публичным интересам посредством использования юридической

конструкции, которая прямо не предусмотрена и (или) не запрещена подразумеваемо строгой императивной нормой, что влечет неблагоприятные последствия для лица, совершившего обход закона. Таким образом, А.П. Сергеев и Т.А. Терещенко заключают вывод, что сделки, совершенные в обход закона, являются сделками с дефектным содержанием, а у притворных и мнимых сделок отсутствует основание, поскольку стороны вовсе не стремятся к достижению того правового результата, который должен возникнуть из данной сделки. Совершая мнимую или притворную сделку, стороны хотят создать видимость возникновения, изменения или прекращения гражданских прав и обязанностей, которые вытекают из этой сделки, и в этом смысле преследуют незаконную цель. В соответствии со ст. 173 Гражданского Кодекса РФ, мнимая и притворная сделки не отвечают признакам гражданско-правовой сделки.

Таким образом, обобщив полученные ранее выводы, отличия сделок в обход закона от мнимых и притворных заключается в следующем:

- сделки, совершенные в обход закона, направлены на достижение правового результата, имеют правовое основание и отражают волю сторон, их содержание незаконно и нарушает не только подразумеваемо императивную норму, но и публичный интерес;

- притворные и мнимые сделки законны по своему содержанию, но не имеют правового основания, поскольку воля не соответствует закрепленному в сделке волеизъявлению, присутствует видимость сделок, то есть нежелание сторон достичь того результата, на который сделка направлена.

Мельникова Ю.В. [5] обращает внимание на условия, при которых мнимые и притворные сделки считаются ничтожными, в частности:

- цель сделки должна быть признана противной основам правопорядка и нравственности, когда права и обязанности, к установлению которых стремились стороны при совершении сделки, противоречат основам правопорядка и нравственности;

- наличие хотя бы у одной из ее сторон умысла на нарушение основ правопорядка и нравственности посредством совершения данной сделки;

- исполнение сделки одной или обеими сторонами.

Мельникова Ю.В. справедливо отмечает, что имеются две сделки: прикрываемая и прикрывающая. Рассмотрим суть каждого вида. Прикрываемую сделку заключают стороны с намерением воспользоваться порождаемыми ею правами и обязанностями. Юридически такая сделка даже может быть законной, все зависит от того, соответствует ли она требованиям закона с точки зрения субъектного состава, содержания, формы. В случае если прикрываемая сделка ничего противозаконного в себе не содержит, то она действительна и порождает у сторон соответствующие права и обязанности.

Второй вид сделки — прикрывающая — призвана скрыть подлинный характер правоотношения, связывающего стороны. Прикрывающая сделка, равно как и мнимая, является ничтожной, поскольку сами стороны не придавали ей правового значения.

Рассмотрим ситуации о недействительности мнимых и притворных сделок в судебной и арбитражной практике. В табл. 1 и 2 обобщены случаи воз-

никновения мнимых и притворных сделок с позиций Верховного Суда РФ (далее — ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — ВАС РФ).

Таблица 1

Примеры возникновения мнимых сделок

Ситуация	Решение	Основание
<p>Договор залога векселя, заключенный одновременно с кредитным договором, является мнимой сделкой, если вексель в тот же день передан кредитору в качестве отступного</p>	<p>Если возврат кредита обеспечивался договором о залоге векселя, заключенным одновременно с кредитным договором, и тот же вексель в тот же день по соглашению об отступном передан кредитору в качестве отступного, это свидетельствует о том, что договор о залоге заключен лишь для вида, без намерения создать соответствующие ему правовые последствия. Следовательно, такой договор является мнимой сделкой согласно п. 1 ст. 170 ГК РФ</p>	<p>Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.1997 г. № 5246/97 Примечание. Акт принят до внесения изменений в ст. ст. 338, 341 ГК РФ в соответствии с Федеральным законом от 21.12.2013 г. № 367-ФЗ, а также в ст. 409 ГК РФ согласно Федеральному закону от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ</p>
<p>Договор дарения доли в уставном капитале ООО может быть признан мнимой сделкой, если даритель фактически не утратил статуса участника, а одаряемый не обращался за защитой своих прав и не заявлял возражений</p>	<p>Договор дарения доли в уставном капитале хозяйственного общества может являться мнимой сделкой, если, несмотря на уведомление общества о дарении долей, фактическая передача долей одаряемому не произошла, даритель остался участником общества и реализует права, предусмотренные в ст. 8 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», а одаряемый не заявлял каких-либо возражений по поводу реализации дарителем правомочий собственника долей и не принимал мер по защите своего права</p>	<p>Постановление Президиума ВАС РФ от 13.12.2011 г. № 10467/11 по делу № А21-3566/2010</p>
<p>Сделки по отчуждению должником своего имущества с целью избежать обращения взыскания на такое имущество признаются мнимыми</p>	<p>Сделки по отчуждению своего имущества должником являются мнимыми, т.е. совершенными без намерения создать соответствующие юридические последствия, если они заключены с целью избежать возможного обращения взыскания на принадлежащее должнику имущество</p>	<p>Определение Верховного Суда РФ от 05.06.2012 г. по делу № 11-КГ12-3</p>
<p>Сделка признается мнимой, если во избежание обращения взыскания на имущество должника заключены договоры купли-продажи или доверительного управления и составлены акты о передаче данного имуще-</p>	<p>Мнимая сделка, т.е. сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна (п. 1 ст. 170 ГК РФ). Следует учитывать, что стороны такой сделки могут также осуществить для вида ее формальное исполнение</p>	<p>Пункт 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 г. № 25</p>



<b>Ситуация</b>	<b>Решение</b>	<b>Основание</b>
ства, но за ним сохраняется контроль продавца (учредителя управления)	Например, во избежание обращения взыскания на движимое имущество должника заключены договоры купли-продажи или доверительного управления и составлены акты о передаче данного имущества, при этом за ним сохранен контроль соответственно продавца или учредителя управления	
Государственная регистрация перехода права собственности на недвижимое имущество не препятствует квалификации сделки по его отчуждению в качестве мнимой	В случае, когда стороны мнимой сделки для вида осуществили государственную регистрацию перехода права собственности на недвижимое имущество, это не препятствует квалификации такой сделки как ничтожной на основании п. 1 ст. 170 ГК РФ	Пункт 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 г. № 25

Однако не все случаи можно классифицировать как мнимые сделки, например, невозможность исполнить договор поручительства при его заключении не свидетельствует о мнимости этой сделки и не означает, что у стороны договора и в дальнейшем не будет возможности удовлетворить требования кредитора (Определение Верховного Суда РФ от 26.01.2016 г. № 57-КГ15-15 (Судебная коллегия по гражданским делам)).

Таблица 2

### Примеры возникновения притворных сделок

<b>Ситуация</b>	<b>Решение</b>	<b>Основание</b>
Договор купли-продажи имущества может быть оспорен как притворная сделка, если стороны в действительности имели в виду залог имущества	Договор купли-продажи квартиры является притворной сделкой, если фактически между сторонами заключен договор займа с залогом имущества в виде спорной квартиры	Определение Верховного Суда РФ от 30.07.2013 г. № 18-КГ13-72
Передача имущества в качестве отступного в день заключения кредитного договора для погашения задолженности по тому же кредиту прикрывает сделку по продаже имущества	Соглашение об отступном, подписанное в день заключения кредитного договора одновременно с его исполнением, является притворной сделкой, поскольку фактически кредит еще не был использован. Таким образом, соглашение прикрывает сделку по продаже имущества, переданного в качестве отступного, и является ничтожным на основании п. 2 ст. 170 ГК РФ	Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.1997 г. № 5246/97 Примечание. Акт принят до внесения изменений в ст. 170 ГК РФ в соответствии с Федеральным законом от 07.05.2013 г. № 100-ФЗ, а также в ст. 409 ГК РФ согласно Федеральному закону от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ
Если обязанность по уплате комиссии за ведение ссудного счета является периодической,	По общему правилу условие об уплате комиссии за ведение ссудного счета в силу п. 2 ст. 170 ГК РФ является притворным, если уплата производится пе-	Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2015) (утв. Прези-

Ситуация	Решение	Основание
а сумма определяется как процент от остатка задолженности заемщика перед банком на дату платежа, то такое условие является притворным	риодически, а сумма определяется как процент от остатка задолженности заемщика перед банком на дату платежа. В совокупности с условием о размере процентов на сумму займа (кредита) оно представляет собой договоренность сторон о плате за кредит. Воля сторон направлена на то, чтобы включить в кредитный договор условие о плате за предоставленный кредит, сформулированное таким образом. Закон, который запрещал бы включение подобного условия в кредитные договоры, заключаемые в сфере предпринимательской деятельности, отсутствует. Следовательно, данное (прикрываемое) условие договора не может быть признано недействительным, в связи с чем отсутствуют основания для возврата сумм комиссии за ведение ссудного счета, уплаченных заемщиком - юридическим лицом	диумом Верховного Суда РФ 26.06.2015 г.)

Однако последняя ситуация из табл. 2 не может быть квалифицирована как притворная сделка, если сумма комиссии за ведение ссудного счета не зависит от остатка задолженности заемщика перед банком.

Таким образом, на наш взгляд, основной трудностью для бухгалтера при квалификации сделок в бухгалтерском учете является определение их правовой основы и возможных последствий. На практике не всегда бухгалтер с максимальной точностью может определить, является ли той или иной факт хозяйственной жизни мнимой или притворной сделкой. Это происходит в основном из-за того, что бухгалтеру в силу специфики профессии приходится иметь дело с первичными учетными документами, из которых прямо не прослеживается ничтожность сделки.

Так в соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом и не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Таким образом, бухгалтеру необходимо принять к учету объект на основании первичного документа, но при этом данный первичный документ может быть составлен на мнимый или притворный объект. Также в ч. 3 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» отмечено, что лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Следовательно, бух-

галтер полностью несет ответственность за образование мнимого и притворного объекта в бухгалтерском учете.

Байков А. и Серов В. [4] отмечают, что поправки, введенные в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» касательно мнимых и притворных объектов учета направлены на усиление контроля и требований к первичным документам и достоверности данных бухгалтерского учета.

С 10.04.2016 г. вступает в силу Федеральный закон от 30.03.2016 г. № 77-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях». В ст. 15.11 КоАП РФ [2] отражены случаи, при которых ужесточается ответственность бухгалтера, среди которых – регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 р. до 10 000 р. Повторное совершение административного правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 000 р. до 20 000 р. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.

В связи с вышеизложенным для исключения случаев грубых нарушений ведения бухгалтерского учета в форме мнимых и притворных объектов предлагается в должностных инструкциях ввести нормы ответственности лиц, заключающих договоры с контрагентами и получающих внешние первичные документы, которые впоследствии передаются в бухгалтерию. Это мероприятие позволит обеспечить функционирование элементов системы внутреннего контроля экономического субъекта.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661).

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

4. Байков А. Что должен знать директор? [Электронный ресурс] / А. Байков, В. Серов. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/3619>.

5. Мельникова Ю.В. Недействительность (ничтожность) мнимых и притворных сделок и их правовые последствия [Электронный ресурс] / Ю.В. Мельникова. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/1061>.

6. Примерные методические рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сде-

лок [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/metodrec\\_protivod\\_podk\\_inostran.pdf](http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/metodrec_protivod_podk_inostran.pdf).

7. Сергеев А.П. Сделки в обход закона VS. Притворные и мнимые сделки: отдельные вопросы квалификации [Электронный ресурс] / А.П. Сергеев, Т.А. Терещенко. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/15780>.

### **Информация об авторах**

*Копылова Татьяна Ильинична* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru).

*Копылова Екатерина Константиновна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [kopylovaek@gmail.com](mailto:kopylovaek@gmail.com).

### **Authors**

*Kopylova Tatyana Ilynichna* — PhD of Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru)

*Kopylova Ekaterina Konstantinovna* — PhD of Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [kopylovaek@gmail.com](mailto:kopylovaek@gmail.com).

УДК 6957:004

**Г.В. Максимова,**

**М.П. Алганаева**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ВЛИЯНИЕ КОМПЬЮТЕРИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОКУМЕНТООБОРОТА**

В данной статье рассматривается компьютеризация бухгалтерского учета, которая оказывает существенное влияние на документирование, организацию технологии учетного процесса и труда работников бухгалтерии, что в свою очередь приводит к появлению новых продуктов учетного процесса: учетно-аналитической, учетно-контрольной информации, учетных решений, проектов управленческих решений. Формирование особой разновидности учетной информации влияет на документооборот, придавая ему адресный и персонализирующий характер.

*Ключевые слова:* документооборот, учетно-контрольная информация, учетно-аналитическая информация, компьютеризация, электронная обработка данных, системный подход, функциональный подход, ситуационный подход (основанный на риске).

**G.V. Maksimova,  
M.P. Alganaeva**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE IMPACT OF COMPUTERIZATION OF ACCOUNTING ON THE FORMATION DOCUMENT**

This article considers the computerization of accounting, which have a significant effect on documentation, organization of technology accounting process and the work of the accounting Department, which in turn leads to the appearance of new products of the accounting process: accounting and analysis, accounting information, accounting solutions, project management solutions. The formation of a special kind of accounting information affects the circulation, giving it the address and personalizes the character.

*Keywords:* the flow of documents, accounting information, accounting and analytical information, computerization, electronic data processing, system approach, functional approach, situational approach (risk-based).

Ускорение научно-технического прогресса немыслимо без повсеместного внедрения компьютеризации во все сферы человеческой деятельности. Важным полем применения является бухгалтерский учет как наиболее информационно емкая область всей экономической работы в организациях.

Компьютеризация стала органичной частью системы бухгалтерского учета, технической базой АРМ бухгалтера, влияющих на организацию документооборота. В этом случае документооборот можно представить, как совокупность объектов, субъектов и технических средств, которые применяются при обработке информации.

Если рассматривать бухгалтерский учет как информационную систему, то документооборот является неотъемлемой частью этой системы. При этом документооборот отражает путь фактов финансово-хозяйственной деятельности организации от составления первичных документов, их последовательной обработки, накопления, систематизации до превращения в адресную учетную информацию, обладающую конкретными критериями, необходимыми для принятия управленческих решений. Таким образом для повышения эффективности формирования документооборота вполне уместно использовать методы системного подхода.

В условиях широкого использования компьютеризации необходимо четко определить место бухгалтерского учета в управлении организации, степень участия в управлении в целом, в реализации отдельных стадий управленческого цикла. Одним из требований Концепции развития бухгалтерского учета являет-

ся переориентация учета от простого отражения фактов хозяйственной жизни на максимальное удовлетворение потребностей менеджеров в необходимой информации, обеспечивающей реализацию управленческих решений и контроль за их исполнением.

Без использования бухгалтерской информации невозможна реализация общих функций управления. Однако методы реализации учетной функции в условиях компьютеризации изменились, учет играет важную роль в разработке, принятии и реализации управленческих решений, что позволяет определить целевую направленность информации, возможность конкретизации в применении определенных технических приемов, распределении должностных обязанностей и учетных работ, форм и сроков предоставления информации и др.

Функции бухгалтерского учета вытекают из определения его сущности, т. е. системы наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации о финансово-хозяйственной деятельности. В процессе компьютеризации один ввод первичных данных обеспечивает ряд вторичных записей в бухгалтерском учете, работу нескольких подсистем, что меняет схему документооборота. Следует учитывать, что в организациях, рассматриваемых как сложные системы, информация перемещается по горизонтали (от отдела к отделу) на одном уровне вместе с производственным процессом, а управленческие задачи решаются последовательно с учетом вертикальной подчиненности. Применение в бухгалтерском учете компьютерных технологий сделало бесполезной широко распространенную теорию распределения обязанностей, а традиционный бухгалтерский контроль и методология бухгалтерского учета пытаются дифференцировать обязанности. Возникает конфликт между дифференциацией и интеграцией обязанностей, что также отражается на процессе формирования документооборота.

Необходимо отметить, что в последние годы все чаще практикуется функциональный подход, используемый в управлении организации как целостной системы. Его можно отождествлять с реализацией общепринятых в теории управления функций, либо рассматривать как набор действий исполнителей, в т. ч. бухгалтеров по отношению к объекту управления.

Последний вариант оказывает влияние на формирование документооборота, т. к. позволяет выделять ответственных лиц за выполнение конкретных функций бухгалтерского учета (контрольная, аналитическая, информационная). Это позволяет персонализировать получаемую, обрабатываемую и систематизированную информацию. Обычно такая персонализация и конкретизация функций отражается в графиках документооборота. К сожалению, в практической деятельности достаточно часто графики документооборота не составляются, недооценивается их значимость в организации бухгалтерского учета на базе компьютеризации для формирования релевантной достоверной и полной информации.

Сегодня бухгалтерскому учету нередко придают контрольные и аналитические черты. Связано это с вполне закономерной интеграцией учета, контроля и анализа в условиях широкого применения компьютеризации. Часть бухгалтерских приемов направлена на обеспечение осуществления функций контроля. Документы и регистры бухгалтерского учета стали более контрольными и ана-

литичными. Часть контрольных функций выполняются работниками бухгалтерии. Но это не дает оснований считать, что функции учета изменились по своему содержанию и направлены на замену всех контрольных и аналитических функций в управлении.

В современных условиях усилилась информационная направленность бухгалтерского учета на обеспечение менеджеров всех уровней управления организации информацией для формирования наиболее выгодных управленческих решений, на выполнение и управление рисками (ситуациями) в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Интеграция функций управления, особенно учетной, контрольной и аналитической, позволяет получать в системе бухгалтерского учета такую информацию, которая используется для разрешения конкретных рискованных ситуаций. Ситуационный подход (основанный на риске) в управлении организацией также оказывает влияние на документооборот.

Особенно актуально при формировании документооборота в компьютерной среде учитывать ситуационный подход (основанный на риске), который предполагает рассмотрение нестандартных и непредвиденных факторов, влияющих на отражение фактов финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В целом своевременное устранение негативных и использование положительных факторов оказывает влияние на повышение эффективности конкретного процесса и всей деятельности организации.

При разработке документооборота бухгалтерского учета, необходимо учитывать, что в системе бухгалтерского учета (подсистеме электронной обработки данных) выделяются три основных блока: ввод учетных данных, обработка данных, вывод (печать) отчетов. Это характерно для наиболее прогрессивного подхода — попроцессного. Он считается наиболее эффективным и гибким. Суть его заключается в том, что весь учетный процесс рассматривается как три взаимосвязанных, взаимообусловленных, единых этапов (первичный, текущий и итоговый). Этапы учетного процесса соответствуют перечисленным основным блокам электронной обработки данных. При этом блок обработки данных реализует концепцию «черного ящика», в котором традиционные регистры бухгалтерского учета видоизменяются и без необходимости не выводятся на печать. Бухгалтерским записям характерны изменения по степени обобщения, совмещения и последовательности учетных записей, но элементы метода бухгалтерского учета не меняются. Компьютеризация значительным образом изменила саму технологию бухгалтерского учета как учетного процесса. Иначе реализуется процесс документирования, иногда минуя стадию составления бумажного документа. Часть информации (информационно-справочная) находится в памяти компьютеров, меняя технологию получения отчетов (выходной информации). Изменения технологии бухгалтерского учета оказывают влияние и на организацию бухгалтерского учета.

Таким образом при формировании документооборота в условиях компьютеризации бухгалтерского учета необходимо учитывать методическое, технико-технологическое и организационное обоснование. Методическое обоснование оказывает влияние на способ документирования и процесс учетной регистрации, включающий состав учетных номенклатур, способ и степень обобще-

ния, совмещения, последовательности учетных записей. На технико-технологическое обоснование оказывают влияние комплекс технических средств, способ учетной регистрации, уровень автоматизации, режим выдачи итоговой информации (учетов). Структура бухгалтерии, организация учетного процесса и труда бухгалтеров также влияют на построение документооборота.

Документооборот в условиях компьютеризации бухгалтерского учета приобретает элементы персонализации, конкретизируясь на определенные области «заказчиков» информации.

Следовательно, интеграция в учете на основе компьютеризации привела к тому, что основным продуктом учетного процесса стала особая разновидность информации — учетно-контрольная и учетно-аналитическая, которая призвана обеспечивать менеджеров данными для выработки управленческих решений и минимизации рисков.

Как показали исследования, назрела необходимость в выделении такой бухгалтерской информации, как учетные решения. Это особый вид информации, который позволяет на основании учетных данных вычислять суммы налогов, проводить подсчет заработной платы и начислений, расчет амортизации и т. д.

Таким образом, не только фиксируется то или иное состояние активов, обязательств, фактов хозяйственной деятельности, но и принимается решение об осуществлении конкретных операций без вмешательства специалиста и руководства организации. Отсюда вытекает возможность осуществлять неучетные операции, к которым относят подготовку и разработку проектов управленческих решений (формирование и распределение прибыли, премий, маржинального дохода и т. д.), занимающие до 30 %.

Следовательно, условия компьютеризации способствуют интеграции в бухгалтерском учете, влияя на формирование документооборота, используя разные подходы в части учетно-аналитической, учетно-контрольной информации, а также учетных решений и неучетных операций — подготовку и разработку проектов управленческих решений. Документооборот несет элементы персонализации.

### **Список использованной литературы**

1. Волкова Е. Как создать единую бухгалтерию, которая будет обслуживать все компании группы [Электронный ресурс] / Е. Волкова // Финансовый директор. — 2010. — № 78. — Режим доступа : <http://fd.ru/articles/37295-kak-sozdat-edinuyu-buhgalteriyu-kotoraya-budet-obslujivat-vse-kompanii-gruppy#ixzz47rD9f1SZ>.

2. Калашян А.Н. Структурные модели бизнеса: DFD-технологии / А.Н. Калашян, Г.Н. Калянов ; под ред. Г.Н. Калянова. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 256 с.

3. Легенчук С.Ф. Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии: анализ основных подходов / С.Ф. Легенчук, К.О. Дударева // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 1. — С. 43–49.



4. Меньшиков П.В. Бухгалтерия без авралов и проблем. Как наладить эффективную работу бухгалтерии. Практическое руководство для директора и бухгалтера / П.В. Меньшиков. — М. : Изд-во «Добрая книга», 2010. — 344 с.

5. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. — М. : РиА «Стандарты и качество», 2004. — 408 с.

6. Словари и энциклопедии на Академике [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://dic.academic.ru>.

7. Сухарев И. Стереобухгалтерия [Электронный ресурс] / И. Сухарев. — М. : ИПЦ Маска, 2014. — 384 с. // СПС «КонсультантПлюс».

### **Информация об авторах**

*Максимова Галина Васильевна* — доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@bgu.ru](mailto:buh_ut@bgu.ru).

*Алганаева Марина Петровна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [alganaeva-mp@bgu.ru](mailto:alganaeva-mp@bgu.ru).

### **Authors**

*Maksimova Galina Vasilevna* — Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [buh\\_ut@bgu.ru](mailto:buh_ut@bgu.ru).

*Alganaeva Marina Petrovna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [alganaeva-mp@bgu.ru](mailto:alganaeva-mp@bgu.ru).

УДК 657.1

**Е.М. Сорокина**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **УСЛОВИЯ СОСТАВЛЕНИЯ И СОДЕРЖАНИЕ ЛИКВИДАЦИОННЫХ БАЛАНСОВ**

Экономическая ситуация последних лет вынуждает организации ликвидироваться. Процедура ликвидации определена законодательно для различных случаев. Она предусматривает составление разных видов ликвидационных балансов. Структура и содержание ликвидационных балансов законодательно не установлены. В статье рассматриваются этапы, на которых необходимо составлять ликви-

дационные балансы. Отмечено, что структура ликвидационных балансов, содержание статей, их название и группировка должны отличаться от операционных балансов, которые составляются при обычной деятельности организации. Предлагается вариант структуры и содержания ликвидационного баланса.

*Ключевые слова:* ликвидация, банкротство, конкурсное производство, бухгалтерская отчетность, конкурсная масса, ликвидность имущества, требования кредиторов.

**E.M. Sorokina**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE CONDITIONS FOR THE PREPARATION AND CONTENT OF THE LIQUIDATION BALANCE**

The economic situation of the last few years is forcing organizations to liquidate. Proceedings of liquidation is defined by law for different occasions. It provides a compilation of different types of liquidation balance sheets. The structure and content of the liquidation balance sheet is not legislatively enacted. This article examines the stages in which it need to make a liquidation balance sheet. It is mentioned that the structure, the content of the article, their title and group of liquidation balance sheet must be different from the operating balance which are made in usual activities of the organization. This item offer variant of structure and content of the liquidation balance sheets.

*Keywords:* liquidation, bankruptcy, receivership, financial statement, insolvency estate, assets liquidity, the claims of creditors.

Кризисные ситуации в экономике создают проблемы, сложность решения которых, а иногда и невозможность, приводит хозяйствующие субъекты к необходимости ликвидироваться. Статистика свидетельствует, что в последние годы в России значительно увеличилось число арбитражных дел о корпоративных банкротствах. Согласно отчету Центра макроэкономического анализа (ЦМКАП) количество организаций, объявивших о банкротстве, резко возросло, начиная с 2013 года<sup>1</sup>. В 2014 году в региональных судах было открыто производство по 37 884 делам, что на 30,8 % выше уровня 2013 года, когда было открыто 28 972 новых дела<sup>2</sup>. Выводы, изложенные в аналитическом обзоре «РБК», по количеству дел о банкротстве за 2014–2015 годы, свидетельствуют, что в 2015 году по сравнению с 2014 годом банки стали на 30% чаще обращаться в арбитражные суды с исками о несостоятельности юридических лиц различных форм собственности. По официальным данным статистики судебной системы в 2014 году число дел о банкротстве составило почти 38 тыс., а по состоянию на начало ноября 2015 года эта цифра достигла отметки уже почти в

---

<sup>1</sup> URL: <http://www.dk.ru/news/bankrotstva-yuridicheskikh-lits-v-2015-godu-dostigli-masshtabov-krizisnogo-2009-go-236938885>.

<sup>2</sup> URL: <http://rg.ru/2015/02/17/bankrotstvo.html>.

50 тыс. исков<sup>1</sup>. Негативные тенденции проявляются в различных видах деятельности<sup>2</sup>.

Согласно статье 61 Гражданского кодекса Российской Федерации ликвидация юридического лица означает прекращение его деятельности без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим юридическим или физическим лицам. Все обязательства при ликвидации юридического лица должны быть погашены за счет его имущества или за счет средств учредителей (участников) при недостаточности имущества.

Информация о составе имущества ликвидируемого юридического лица и о его обязательствах (требованиях кредиторов) фиксируется в ликвидационных балансах. За время ликвидации может составляться несколько ликвидационных балансов.

Процесс ликвидации любой коммерческой организации начинается после принятия соответствующего решения либо ее учредителями (участниками) или органом, уполномоченным на то учредительными документами, либо судом.

Учредители (участники) или орган, уполномоченный на то учредительными документами, принимают решение о ликвидации, как правило, или в связи с истечением срока, на который создана организация, или в связи с достижением цели, ради которой она создана.

Суд может принять решение о ликвидации организации в ряде случаев:

- при наличии допущенных при создании организации грубых нарушений закона, если эти нарушения носят неустранимый характер;
- при осуществлении организацией деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) или запрещенной законодательством;
- при нарушении организацией в процессе своей деятельности Конституции Российской Федерации или иных правовых актов;
- при невозможности организацией достичь целей, ради которых она создана;
- вследствие признания организации несостоятельной (банкротом).

Во всех случаях добровольной ликвидации и по решению суда, кроме признания организации несостоятельной (банкротом), ликвидация юридических лиц осуществляется по правилам, установленным статьями 62–64.2 Гражданского кодекса Российской Федерации.

При принятии решения о ликвидации учредители (участники) организации или соответствующий орган письменно сообщают об этом уполномоченному государственному органу, который вносит в единый государственный реестр юридических лиц сведения о том, что организация находится в процессе ликвидации. Одновременно они согласно Федеральным законам, соответствующим организационно-правовой форме ликвидируемой организации, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации.

---

<sup>1</sup> URL: <http://bankr-rus.ru/novosti/bankovskie-uchrezhdeniya-na-30-chashhe-stali-podavat-iski-o-bankrotstve-kompanij.html>.

<sup>2</sup> URL: <http://www.cfo-russia.ru/issledovaniya/index.php?article=15367>.

Ликвидационная комиссия принимает полномочия по управлению делами организации с момента ее назначения.

Ликвидационная комиссия помещает в органах печати, публикующих данные о государственной регистрации юридических лиц, информацию о ликвидации организации и о порядке и сроке предъявления требований кредиторами. Указанный срок не может быть менее двух месяцев с момента публикации информации о ликвидации.

На дату принятия решения о ликвидации должен быть составлен начальный ликвидационный баланс. Он должен содержать информацию об имуществе и обязательствах организации, соответствующую данным бухгалтерского учета, подтвержденным результатами инвентаризации и сверки.

Ликвидационная комиссия принимает меры к получению дебиторской задолженности и выявлению кредиторов, а также письменно уведомляет кредиторов о ликвидации юридического лица.

По истечении срока предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия должна составить промежуточный ликвидационный баланс. Он должен содержать информацию о составе имущества ликвидируемой организации, перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Промежуточный ликвидационный баланс должен быть утвержден учредителями (участниками) организации или органом, принявшими решение о ее ликвидации. В отдельных случаях, установленных законодательством, промежуточный ликвидационный баланс должен утверждаться по согласованию с уполномоченным государственным органом.

Выплату денежных сумм кредиторам ликвидируемой организации ликвидационная комиссия производит в порядке очередности, установленной Гражданским кодексом Российской Федерации.

При недостаточности денежных средств для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия осуществляет продажу имущества с публичных торгов в порядке, установленном для исполнения судебных решений. Соответствующая информация может отражаться в «рабочих» промежуточных ликвидационных балансах.

После выполнения требований кредиторов, то есть завершения расчетов с ними, ликвидационная комиссия составляет еще раз промежуточный ликвидационный баланс. Он также утверждается учредителями (участниками) организации или органом, принявшими решение о ее ликвидации, а в случаях, установленных законодательством, это делается по согласованию с уполномоченным государственным органом.

Имущество ликвидируемой организации, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, передается ее учредителям (участникам), имеющим вещные права на него или обязательственные права в отношении этой организации, если иное не предусмотрено законодательством, иными правовыми актами или учредительными документами.

На дату, предшествующую дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации организации, составляется заключительный ликвидационный баланс. Он должен быть «нулевым».

В случае, когда коммерческая организация ликвидируется по решению суда в связи с признанием ее несостоятельной (банкротом), процесс ликвидации осуществляется по правилам, установленным Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ.

При принятии судом решения о признании организации несостоятельной (банкротом) с целью удовлетворения требований кредиторов открывается конкурсное производство. С момента его открытия все полномочия по ликвидации организации переходят к конкурсному (арбитражному) управляющему.

Конкурсный (арбитражный) управляющий публикует в органах печати информацию о признании организации несостоятельной (банкротом) и об открытии конкурсного производства.

Начинается конкурсное производство с проведения инвентаризации имущества и сверки обязательств организации-банкрота, в процессе которых одновременно уточняется состав, оценка имущества и формируется реестр требований кредиторов.

По данным инвентаризации имущества и сверки обязательств формируется начальный ликвидационный баланс.

Очередность выплат денежных сумм кредиторам организации-банкрота устанавливается Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ.

После завершения расчетов с кредиторами конкурсный (арбитражный) управляющий составляет промежуточный ликвидационный баланс.

На основе промежуточного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в ликвидационный период, на дату, предшествующую дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации организации, составляется заключительный ликвидационный баланс.

Ликвидация организации считается завершенной после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.

Необходимо отметить, что содержание ликвидационных балансов нормативными правовыми актами в области бухгалтерского учета и отчетности не определено.

И ликвидация по решению учредителей (участников), уполномоченных органов или по решению суда, и конкурсное производство начинаются с инвентаризации имущества организации и уточнения его оценки для целей определения конкурсной массы.

Под конкурсной массой понимается имущество организации, которое может быть принято для расчетов с кредиторами непосредственно или путем его продажи.

При определении конкурсной массы не учитывается имущество, изъятое из оборота в соответствии с действующим законодательством; имущество, на которое распространяется особый порядок выбытия, например, жилищный

фонд социального использования, детские дошкольные учреждения, коммунальные объекты; права, связанные с личностью должника (в том числе права на имеющиеся лицензии на осуществление видов деятельности) и т.п.

Принадлежащее организации имущество, подлежащее включению в состав конкурсной массы, для определения наиболее вероятных платежных возможностей ликвидируемой организации оценивается не по учетной (остаточной, первоначальной, восстановительной, фактической), а по текущей (рыночной, ликвидационной и т.п.) стоимости, то есть по цене возможной реализации.

Как уже отмечалось, одновременно с формированием конкурсной массы формируется реестр требований кредиторов. В нем фиксируются суммы обязательств перед кредиторами в очередности, в которой они будут выплачиваться в соответствии с законодательством.

Так как при ликвидации прекращается хозяйственная деятельность организации, то допущение (принцип) непрерывности ее деятельности нарушается. В связи с этим меняется экономический смысл понятий «активы» и «обязательства». Объекты бухгалтерского учета, ранее обозначавшиеся данными терминами, целесообразнее именовать как «конкурсная (ликвидационная, имущественная) масса» и «требования к организации». Одновременно ограничивается применение некоторых счетов обычного рабочего плана счетов, например, регулирующих и бюджетно-распределительных.

Сказанное позволяет сделать вывод, что структура ликвидационных балансов, содержание статей, их название и группировка должны отличаться от операционных балансов, составляемых при обычной деятельности организации [2; 5; 7].

Статьи конкурсной массы в ликвидационных балансах целесообразно группировать с учетом степени ликвидности имущества, а статьи требований кредиторов к организации – соответственно порядку их удовлетворения. Возможная структура и содержание ликвидационного баланса схематично представлены в таблице.

Если ликвидация организации происходит по решению учредителей (участников), уполномоченных органов или по решению суда, то по статьям актива и пассива заключительного (последнего) ликвидационного баланса не должны быть отражено какое-либо имущество и обязательства (требования). Итог заключительного (последнего) ликвидационного баланса должен быть равен нулю.

#### Ликвидационный баланс

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
1. Конкурсная масса		3. Капитал и резервы	
Денежные средства	3 900	Уставный капитал	13 000
Финансовые вложения	13 000	Нераспределенная прибыль (убыток)	3 900
Дебиторская задолженность	39 000	Итого по разделу 3	16 900
Запасы	26 000	4. Требования кредиторов и прочие обязательства	
Имущество по оспариваемым сделкам	9 100	1-я очередь: возмещение вреда здоровью	5 200

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	78 000	2-я очередь: задолженность по оплате труда	20 800
Итого по разделу 1	169 000	3-я очередь: обязательства, обеспеченные залогом	26 000
2. Расходы на конкурсное производство и имущество, исключенное из конкурсной массы		4-я очередь: требования по обязательным платежам	107 900
Судебные и прочие расходы	1 300	в том числе	
Имущество, исключенное из конкурсной массы	6 500	по гражданско-правовым обязательствам	96 850
Итого по разделу 2	7 800	штрафы, пени, неустойки	650
		заявленные после срока	6 500
		незаявленные	3 900
		Итого по разделу 4	159 900
Баланс	176 800	Баланс	176 800

Если ликвидируется несостоятельная организация (банкрот), то по статьям актива заключительного (последнего) ликвидационного баланса не должны быть отражены какие-либо средства организации. При этом по статьям пассива могут быть отражены суммы требований кредиторов, оставшиеся непогашенными из-за невозможности их удовлетворения, и убытки. Следовательно, итог пассива заключительного (последнего) ликвидационного баланса организации-банкрота также должен быть равен нулю.

### Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

3. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39331](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331).

4. Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 25.06.2003 г. № 367. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_42901](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42901).

5. О формах бухгалтерской отчетности организации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179211](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179211).

6. О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве [Электронный ресурс] : Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 г. № 63. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_90221](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_90221).

7. Сорокина Е.М. Бухгалтерская финансовая отчетность / Е.М. Сорокина. — М. : КНОРУС, 2016.

### **Информация об авторе**

*Сорокина Елена Михайловна* — доктор экономических наук, профессор, декан факультета информатики, учета и сервиса, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: soelmi@yandex.ru.

### **Author**

*Sorokina Elena Mikhailovna* — Doctor habil. (Economics), Professor, Dean, Faculty of Computer Science, Accounting and Service, Baikal State University, 11 Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: soelmi@yandex.ru.

УДК 657.1:338

**Е.А. Вовсеенко**

Иркутский национальный исследовательский  
технический университет,  
г. Иркутск

## **КОВЕНАНТЫ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

В современных экономических условиях организации, выступающие время от времени в качестве заемщиков (займодавцев) или эмитентов, могут быть подвержены влиянию множества рисков, что существенно может сказаться на финансовом положении и результатах их деятельности. В предложенной статье рассматривается понятие и порядок отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности такой формы обязательства, как ковенант, являющийся эффективным инструментом обеспечения интересов сторон сделки между контрагентами при заключении кредитных договоров, выдаче банковской гарантии, аренде недвижимости и другие.

*Ключевые слова:* ковенант, договор, финансовая отчетность, контрагент.

**Е.А. Vovseenko**

National Research Irkutsk State Technical University,  
Irkutsk

## **THE COVENANTS IN THE ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS**

In the current economic environment of the organization, acting from time to time as borrowers (lenders) and issuers can be affected by many risks that can significantly affect the financial position and results of operations. The article deals with



the concept and the procedure for reflection of this form of liability in the financial accounting reports as covenants, which is an effective instrument for ensuring the interests of the parties to the transaction between the parties at the conclusion of loan agreements, bank guarantees, lease of real estate and other.

*Keywords:* covenant, agreement, the financial statements, counteragent.

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации, выступающие время от времени в качестве заемщиков (займодавцев) или эмитентов, подвергаются влиянию множества рисков, способных существенно сказаться на финансовом положении и результатах деятельности. Для обеспечения интересов сторон сделки между контрагентами при заключении кредитных договоров, выдаче банковской гарантии, аренде недвижимости и др. эффективным инструментом выступают ковенанты.

Ковенант (от англ. covenant) — это обязательство совершить или воздержаться от совершения какого-либо действия, имеющее для обязавшейся стороны юридическую силу. В российской практике данное понятие законодательно не закреплено. Поэтому применительно к бухгалтерскому учету и отчетности под ковенантом целесообразно понимать письменное обязательство экономического субъекта, существующее на отчетную дату, вытекающее из договора, правовой нормы или обычаев делового оборота, при неисполнении которого у него, возможно, возникнет преждевременный либо дополнительный отток активов и, как следствие, произойдет ухудшение финансового и имущественного положения.

Ковенанты следует отличать от гарантий и предварительных условий договора, поскольку последние относятся лишь к способам обеспечения исполнения обязательств на момент заключения договора. Сами ковенанты направлены в будущее, поскольку устанавливают те действия, которые организация должна будет совершить (или воздержаться от них) после заключения договора в течение срока его действия и вне зависимости от других обещаний и договоренностей. То есть в случае нарушения ковенанта одна сторона вправе требовать, как правило, только компенсации убытков на этапе осуществления условий договора, тогда как неисполнение предварительных условий может привести к невозможности заключения сделки в принципе.

Сфера применения ковенантов самая разнообразная. Они могут применяться при заключении кредитных договоров, договоров купли-продажи, финансирования инвестиционных проектов, при заключении трудовых договоров и др. Однако наибольшее распространение в применении данного инструмента наблюдается в кредитных отношениях, поскольку, таким образом, банки могут отслеживать финансовое и имущественное положение заемщиков. Главный момент здесь заключается в том, что правильно регламентированные договором ковенанты способны снизить риски, связанные с контрагентом.

Все ковенанты можно подразделить на две группы: это финансовые и нефинансовые ковенанты.

Финансовые ковенанты основаны на определенных показателях деятельности организации, которые могут охарактеризовать ее финансовую устойчивость, платежеспособность, кредитоспособность, деловую активность и опре-

деляются на основании данных бухгалтерской отчетности. К таким показателям в зарубежной практике чаще всего относится EBIT (прибыль до выплаты процентов и налога на прибыль), определяемый на основе отчета о финансовых результатах, и EBITDA (прибыль до вычета амортизации, выплаты процентов и налога на прибыль). Так как в нашей стране по указанным показателям нет единой утвержденной методики расчета, целесообразно предусмотреть порядок их определения в учетной политике организации, идентично порядку, который будет использоваться контрагентом при осуществлении контроля за исполнением ковенантов. Финансовые ковенанты дают письменное обязательство о поддержании финансовых показателей на определенном уровне. Это, например, поддержание минимального размера чистых активов, соблюдение коэффициентов задолженности, отношения чистого долга к показателю EBITDA, коэффициента отношения EBITDA к расходам, или отношения чистого долга к собственному капиталу и др.

Нефинансовые ковенанты также в свою очередь подразделяются на две основные группы: это позитивные (активные) и негативные (пассивные) ковенанты.

Позитивный ковенант представляет собой соглашение в форме договора, согласно которому одна из сторон обязуется перед другой исполнить определенные действия. В качестве позитивного ковенанта могут выступать обязательства по сохранению организационно-правовой формы или вида экономической деятельности, проведение аудита и предоставление аудиторского заключения вместе с финансовой отчетностью, своевременность расчетов по налогам, сборам и страховым взносам и др.

В качестве негативного ковенанта выступает соглашение, согласно которому одна из сторон обязуется воздерживаться от совершения определенных действий. Ковенанты такого рода будут считаться неисполненными до истечения срока их действия. В качестве них может выступать отказ от реорганизации или приобретения нового бизнеса, отказ от выплаты дивидендов и предоставления займов, также отказ от изменений в составе акционеров, от операций с аффилированными и зависимыми лицами и прочее. Правда, как правило, данный вид ковенантов не используется в российской практике из-за отсутствия исковой силы.

Неисполнение или нарушение условий ковенантов влекут за собой определенные последствия для лица, принявшего обязательства. В зависимости от условий ковенанта данные последствия могут заключаться в следующем: досрочное погашение всей суммы долга и начисленных процентов, увеличение процентной ставки по заемным средствам, начисление штрафов, применение санкций, отказ от дальнейшего финансирования и др.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат как непосредственно понятие ковенантов, так и правил раскрытия информации о них в российской бухгалтерской отчетности. Однако, что касается отчетности по МСФО, то информация о нарушениях условий кредитных ковенантов согласно МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» подлежит раскрытию в бухгалтерской финансовой отчетности. Здесь должна быть представлена информация о любом факте неплатежеспособности в течение периода в

отношении как основной суммы, так и процентов по задолженности. Также должна предоставляться информация о балансовой стоимости просроченной задолженности, был ли возмещен ущерб по неисполненным обязательствам, пересмотр условий задолженности, об иных нарушениях условий договоров, если они позволяют кредитору требовать ускоренного возврата средств.

Необходимо также пристальное внимание уделять показателям отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе вследствие возможности возникновения расчетных трансформационных корректировок, что может существенно сказаться на расчете экономических показателей по финансовым ковенантам.

Для пользователей финансовой отчетности раскрытие информации о ковенантах может иметь как оптимистическое, так и пессимистическое значение. При раскрытии информации о ковенантах позиция оптимизма выражается в выполнении обязательств по ним. Позиция пессимизма выражается как отражение неуверенности в возможности выполнения условий по заключенным ковенантам.

Ковенант — важный финансовый инструмент, который позволяет контролировать выполнение условий по тем или иным сделкам. Поэтому нет сомнений в важности его правильного применения и отражения информации, полученной в связи с его использованием, в финансовой отчетности.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1>.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2>.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 3 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.11.2001 г. № 147-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34148](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34148).

4. Анисимов А.Н. Кредитные ковенанты: советы по практическому применению / А.Н. Анисимов // Банковское кредитование. — 2012. — № 3.

5. Каневский С.В. кредитные ковенанты и международная отчетность. [Электронный ресурс] / С.В. Каневский. — Режим доступа : <http://finotchet.ru/article.html?id=595>.

6. Кувалдина Т.Б. Ковенанты в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Т.Б. Кувалдина // Бухгалтерский учет. — 2015. — № 4.

### **Информация об авторе**

*Вовсеенко Елена Александровна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра экономической теории и финансов, Иркутский национальный исследовательский технический университет, 664074, г. Иркутск, ул. Лермонтова, 53, e-mail: [vea1963@mail.ru](mailto:vea1963@mail.ru).

## Author

*Vovseenko Elena Aleksandrovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Economic Theory and Finance, National Research Irkutsk State Technical University, 83 Lermontov St., Irkutsk, 664074, e-mail: vea1963@mail.ru.

УДК 657.3

**М.А. Ящук**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

### **ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ СФЕРЫ ЖИЛИЩНЫХ УСЛУГ В ОТЧЕТНОСТИ**

В статье рассматриваются основные проблемы, с которыми сталкиваются некоммерческие организации сферы жилищных услуг при организации учетного процесса и формировании учетной информации, а также порядок отражения показателей финансово-хозяйственной деятельности различных организационно-правовых форм некоммерческих организаций сферы жилищных услуг в бухгалтерской (финансовой) отчетности и смете доходов и расходов. Приведены рекомендации по повышению аналитичности и информативности данных форм отчетов.

*Ключевые слова:* некоммерческие организации, сфера жилищных услуг, бухгалтерская (финансовая) отчетность, смета доходов и расходов.

**М.А. Iaschuk**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

### **THE ORDER OF REFLECTION OF THE MAIN INDICATORS OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS OF HOUSING AND SERVICES IN THE REPORTING**

The article discusses the main challenges faced by non-profit organizations of housing and services in the organization of accounting and formation of accounting information, as well as the order of reflection of indicators of financial and economic activities of various organizational and legal forms of non-profit organizations in the areas of housing services in accounting (financial) statements and report of income and expenditure. Recommendations about increase of analyticity and informational content of these forms of reports are provided.

*Keywords:* non-profit organizations, housing services, accounting (financial) statements, report of incomes and expenses.

Для большинства хозяйствующих субъектов результатом финансово-хозяйственной деятельности является конечный финансовый результат, который может быть выражен в денежной оценке в виде прибыли или убытка. Данный результат складывается из финансового результата от реализации товаров (работ, услуг), основных средств и иного имущества организации и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям [9]. Несмотря на то, что основной целью некоммерческих организаций не является извлечение прибыли, а созданы они для удовлетворения общественных целей, законодательно некоммерческим организациям не запрещено осуществлять все виды предпринимательской деятельности, предусмотренные Гражданским Кодексом РФ (ГК РФ). Однако, в случае отсутствия у некоммерческой организации предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, весь ее доход складывается из целевых поступлений, которые по окончании отчетного периода не образуют финансового результата (прибыли или убытка), так как отсутствует запись по счету 99 «Прибыли и убытки».

В целом продукт, который является результатом некоммерческой деятельности, создает нефинансовые выгоды для общества и выполняет те задачи, которые ставятся финансирующими его лицами. Место чистой прибыли или чистых убытков в некоммерческих организациях традиционно занимают показатели профицита или дефицита денежных средств за рассматриваемый период [6].

Так, все средства, полученные некоммерческими организациями на ведение уставной деятельности должны служить источником финансирования этой деятельности, что отражается как увеличение данного источника на счете 86 «Целевое финансирование». Таким образом, счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в случае отсутствия предпринимательской деятельности у некоммерческих организаций сферы жилищных услуг в бухгалтерском учете не используется, а счет 86 «Целевое финансирование» для данных организаций является результирующим. По дебету данного счета отражается списание всех затрат, связанных с осуществлением уставной деятельности, а по кредиту — начисление целевых взносов на осуществление уставной деятельности. Рассмотрим формирование результирующего сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» на основе бухгалтерских записей (табл. 1).

Таблица 1

<b>Бухгалтерская запись</b>	<b>Содержание бухгалтерской записи</b>
Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 86 «Целевое финансирование»	Начисление взносов на ведение уставной деятельности, обязательных для оплаты
Дебет счета 86 «Целевое финансирование» Кредит счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 91/с «Прочие расходы»	Списание затрат текущего отчетного периода на ведение уставной деятельности

<b>Бухгалтерская запись</b>	<b>Содержание бухгалтерской записи</b>
Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 90/1 «Выручка»	Отражение выручки от предпринимательской деятельности
Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж» Кредит счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и пр.	Списание себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) в случае наличия затрат данного характера
Дебет счета 90/1 «Выручка» Кредит счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» Дебет счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» Кредит счета 90/2 «Себестоимость продаж» Дебет счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» Или: Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»	Определение результата от осуществления предпринимательской деятельности
Дебет счетов 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 91/с «Прочие доходы»	Отражение прочих внереализационных доходов в случае их наличия (например, начисление процента на остаток на расчетных, валютных и специальных счетах в банках)
Дебет счета 91/с «Прочие расходы» Кредит счетов 01 «Основные средства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и пр.	Отражение прочих внереализационных расходов от осуществления прочей деятельности, приносящей доход в случае наличия затрат данного характера
Дебет счета 91/с «Прочие доходы» Кредит счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит счета 91/с «Прочие расходы» Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» Или: Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	Определение результата от осуществления прочей деятельности, приносящей доход
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»	Отражение начисления налога по осуществляемой предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 84/с «Нераспределенная прибыль» Или: Дебет счета 84/с «Непокрытый убыток» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»	Отражение прибыли (убытка) от осуществления предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход
Дебет счета 84/с «Нераспределенная прибыль» Кредит счета 86 «Целевое финансирование» Или: Дебет счета 86 «Целевое финансирование» Кредит счета 84/с «Непокрытый убыток»	Формирование результирующего сальдо по счету 86 «Целевое финансирование»

В настоящее время действующее законодательство обязывает некоммерческие организации составлять следующие формы ежегодной бухгалтерской (финансовой) отчетности [1]:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о целевом использовании средств;
- приложения к ним.

Однако требования, предъявляемые к составу ежегодной бухгалтерской (финансовой) отчетности различных организационно-правовых форм некоммерческих организаций сферы жилищных услуг, в качестве которых будут рассмотрены: товарищества собственников жилья (ТСЖ), жилищные и жилищно-строительные кооперативы (ЖК и ЖСК), имеют ряд отличий (табл. 2).

Таблица 2

Критерий	ТСЖ	ЖК (ЖСК)
Право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	Имеют право (ст. 6 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»)	Не имеют право (ст. 6 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»)
Состав форм бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств, отчет о финансовых результатах (в случае осуществления предпринимательской деятельности)	Бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств, отчет о финансовых результатах (в случае осуществления предпринимательской деятельности), аудиторское заключение
Обязанность по проведению обязательного аудита	Отсутствует	Присутствует (ЖК РФ, ФЗ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете, ФЗ от 30.12.2004 № 215-ФЗ «О жилищных накопительных кооперативах», Информация Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)»)

Как видно из табл. 2 основным моментом, определяющим порядок отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей финансово-хозяйственной деятельности всех организационно-правовых форм некоммерческих организаций сферы жилищных услуг, является возможность применения некоторыми из них упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, что не только влияет на способы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и возможность дальнейшего анализа основных показателей финансово-хозяйственной деятельности этих организаций.

В условиях внедрения МСФО в практику российского учета, на наш взгляд, достаточно значимой является оговорка, содержащаяся в Международ-

ном стандарте финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Так, при рассмотрении сферы применения данного стандарта выявлено, что в данном стандарте используется терминология, которая подходит для коммерческих предприятий, включая коммерческие предприятия государственного сектора. Однако в случае применения данного стандарта предприятиями, осуществляющими некоммерческую деятельность, стандартом предусмотрена оговорка о возможности внесения изменений в наименования отдельных статей финансовой отчетности и самих отчетов, в то время как в российской практике подобных оговорок ни в одном нормативном документе не содержится [10].

Рассмотрим более подробно состав и порядок заполнения форм бухгалтерской (финансовой) отчетности для товариществ собственников жилья, а также жилищных и жилищно-строительных кооперативов. Содержание форм обязательной бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций сферы жилищных услуг, применяющих и не применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, представлено в табл. 3–5 [5].

Таблица 3

ТСЖ	ЖК (ЖСК)
Материальные внеоборотные активы Нематериальные финансовые и другие внеоборотные активы	I. Внеоборотные активы
	Нематериальные активы
	Результаты исследований и разработок
	Нематериальные поисковые активы
	Материальные поисковые активы
	Основные средства
	Доходные вложения в материальные ценности
	Финансовые вложения
	Отложенные налоговые активы
	Прочие внеоборотные активы
	Итого по разделу I
Запасы Денежные средства и денежные эквиваленты Финансовые и другие оборотные активы	II. Оборотные активы
	Запасы
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
	Дебиторская задолженность
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)
	Денежные средства и денежные эквиваленты
	Прочие оборотные активы
Итого по разделу II	
Баланс	Баланс

Так, при формировании бухгалтерского баланса для товариществ собственников жилья необходимо придерживаться общей методологии по заполнению формы бухгалтерского баланса для субъектов малого предпринимательства, исходя из данных регистров бухгалтерского учета ТСЖ. Однако отличии-



тельной чертой формы бухгалтерского баланса для товариществ собственников жилья является ее «сжатость» и значительное укрупнение статей.

Показатели отчетности об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности [3].

Таблица 4

ТСЖ	ЖК (ЖСК)
Капитал и резервы	III. Капитал и резервы
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд вклады товарищей)
	Собственные акции, выкупленные у акционеров
	Переоценка внеоборотных активов
	Добавочный капитал
	Резервный капитал
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
	Итого по разделу III
Долгосрочные заемные средства Другие долгосрочные обязательства	IV. Долгосрочные обязательства
	Заемные средства
	Отложенные налоговые обязательства
	Оценочные обязательства
	Прочие обязательства
	Итого по разделу IV
Краткосрочные заемные средства Кредиторская задолженность Другие краткосрочные обязательства	V. Краткосрочные обязательства
	Заемные средства
	Кредиторская задолженность
	Доходы будущих периодов
	Оценочные обязательства
	Прочие обязательства
	Итого по разделу V
Баланс	Баланс

Раздел «Капитал и резервы» некоммерческие организации именуют «Целевое финансирование» и включают в них следующие показатели: «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества), которые были вынесены в отдельные строки, существовавшей до 06.04.2015 г. формы бухгалтерского баланса для социально ориентированных некоммерческих организаций [2].

В случае осуществления данными организациям предпринимательской деятельности в данной строке будет также отражена величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) [4]. Однако, исходя из ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», некоммерческие организации не обязаны в составе бухгалтерской отчетности раскрывать информацию о наличии и изме-

нениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

Следующая форма обязательной ежегодной бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций — отчет о целевом использовании средств (табл. 5). Данная форма бухгалтерской (финансовой) отчетности, на наш взгляд, очень сжата и не несет достаточной информативности для пользователей (прежде всего, членов товарищества или кооператива), а укрупненные статьи не позволяют провести анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности данных организаций. Трудность восприятия для пользователей также вызвана тем, что в связи с применением в бухгалтерском учете некоммерческих организаций принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни, все операции отражаются методом начисления, следовательно, и отчет о целевом использовании средств составляется методом начисления, а значит, не позволяет оценить источники и величину полученных и израсходованных денежных средств на конкретные цели некоммерческой организации за истекший период.

Таблица 5

Наименование показателя	Наименование показателя
Остаток средств на начало отчетного года	Использовано средств
Поступило средств	
Взносы и иные целевые поступления	На целевые мероприятия
Прибыль от предпринимательской и иной, приносящей доход деятельности	На содержание организации
Прочие поступления	На приобретение основных средств и иного имущества
	Прочее
Всего поступило средств	Всего использовано средств
	Остаток средств на конец отчетного года

Так, из данного отчета пользователи могут получить информацию лишь об остатках денежных средств на начало и конец отчетного периода и величине поступления и расходования средств. Однако данная информация является неинформативной, так как предоставленные данные не отражают конкретных направлений поступления и расходования денежных средств по управлению, эксплуатации и ремонту жилищного фонда. Кроме того, для планирования расходов на следующий отчетный период информации об остатках средств на конец отчетного периода недостаточно, на наш взгляд, также необходима информация о величине кредиторской задолженности, которая эти средства в конечном итоге уменьшит, и дебиторской задолженности, которая, наоборот, эти средства увеличит. Такой подход гарантирует выполнение поставленных целей и повышает эффективность управления.

Отчетом, наиболее полно отражающим доходы и расходы некоммерческих организаций сферы жилищных услуг, являются смета доходов и расходов.

Преимущество сметы заключается в том, что она заполняется кассовым методом, а именно: величина и источник поступления денежных средств (для

раздела «доходы»), величина и цели расходования денежных средств (для раздела «расходы»). Несмотря на то, что унифицированная форма сметы доходов и расходов отсутствует, а перечень статей сметы и их содержание каждая организация разрабатывает самостоятельно, на наш взгляд, при составлении сметы доходов и расходов необходимо максимально детализировать статьи. Кроме того, при составлении сметы важно придерживаться следующих условий:

Во-первых, раздел сметы «доходы» целесообразно разделить на статьи в соответствии с источниками поступлений. Так, к статьям раздела «доходы» могут быть отнесены: целевые взносы собственников жилья (членов /не членов некоммерческой организации), бюджетные поступления (целевое финансирование и возврат судебными приставами), доходы от предпринимательской и прочей приносящей доход деятельности (сдача мест под рекламу, под размещение телекоммуникационных сетей) и прочее.

Во-вторых, раздел «расходы» необходимо аналогичным образом классифицировать в соответствии со статьями затрат, которые образуют тариф по оплате жилищных услуг или взнос, обязательный к оплате [8, с. 227–228].

Основным достоинством самоуправления некоммерческих организаций сферы жилищных услуг является возможность контроля членами (участниками) хозяйственной деятельности созданных ими некоммерческих организаций сферы жилищных услуг [7, с. 6–7]. Однако, доводимая до пользователей информация о распределении денежных средств и о финансово-хозяйственном положении некоммерческой организации в целом, не всегда отвечает требованиям прозрачности, точности, своевременности, доступности и аналитичности. В настоящее время основными проблемами, с которыми сталкиваются некоммерческие организации сферы жилищных услуг при организации учетного процесса и формировании учетной информации для всех категорий пользователей являются: 1) противоречие ряда законодательных и нормативных документов, касающихся жилищной сферы, друг другу; 2) отсутствие отраслевых методик по организации учета и анализа; 3) отсутствие унифицированных форм смет доходов и расходов, а также порядка их заполнения; 4) упрощение формы сметы доходов и расходов, отсутствие классификации разделов сметы согласно тем статьям затрат, которые образуют тариф по оплате жилищных услуг; 5) разработка «сжатых» форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, статьи которых не позволяют провести достаточный анализ хозяйственной деятельности.

Помимо того, что формируемая в учете информация недостаточно аналитична и понятна пользователям, она также не отражает реального финансового положения организации. В свою очередь, эффективность деятельности данных организаций во многом зависит от правильности организации и ведения бухгалтерского учета, поскольку без учета отраслевых особенностей бухгалтерского учета в некоммерческих организациях сферы жилищных услуг, невозможно сформировать достаточное информационное обеспечение для анализа их финансово-хозяйственной деятельности. Так, развитие внутренней системы управления организации должно происходить за счет использования единых методик учета, что позволит заинтересованным пользователям (прежде всего,

членам и участникам некоммерческих организаций) получать полноценные данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

### Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

2. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.04.2015 г. № 57н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=179066>.

3. О формах бухгалтерской отчетности организации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179211](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179211).

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107971](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107971).

5. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081).

6. Черемушкин С.В. Анализ финансовой результативности некоммерческой организации [Электронный ресурс] / С.В. Черемушкин // Некоммерческие организации в России. — 2010. — № 3. — Режим доступа : <http://www.dis.ru/library/nko/archive/2010/3/5099.html>.

7. Чугунова О.В. Особенности организации бухгалтерского учета в Товариществах собственников жилья / О.В. Чугунова // Учет в некоммерческих организациях. — 2013. — № 11 (323). — С. 6–12.

8. Ящук М.А. Рекомендации по оценке доходов и расходов товариществ собственников жилья [Электронный ресурс] / М.А. Ящук // Научный альманах. — 2015. — № 7 (9). — С. 228–229. — Режим доступа : <http://ucom.ru/doc/na.2015.07.pdf>.

9. Большой юридический словарь. Академик.ру. 2010. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://jurisprudence.academic.ru/11099/Финансовый\\_результат](http://jurisprudence.academic.ru/11099/Финансовый_результат).

10. Международные стандарты финансовой отчетности. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.msfofm.ru>.

### Информация об авторе

*Ящук Мария Андреевна* — ассистент, аспирант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: pravodelova\_m@mail.ru.

## Author

*Iaschuk Maria Andreevna* — Assistant, PhD student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: pravodelova\_m@mail.ru.

УДК 330 (476.5)

**А.А. Кахро,  
К.Р. Быков**

Витебский государственный технологический университет,  
г. Витебск

### **ИССЛЕДОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ**

В статье проведено исследование инновационной деятельности коммерческих организаций за 2014–2015 гг. Авторами предлагается оценивать вклад комплексных (общих) показателей инновационного потенциала, инновационной активности и эффективности инноваций деятельности индексным методом анализа. Инновационная деятельность авторами рассматривается как важный фактор движущей силой устойчивого развития организации. По результатам анализа инновационной деятельности отмечены основные направления эффективности инновационной деятельности.

*Ключевые слова:* инновационная деятельность, инновационная активность, эффективность инновационной деятельности, устойчивое развитие, интегральная оценка.

**A.A. Kahro,  
K.R. Bykau**

Vitebsk State Technological University,  
Vitebsk

### **THE STUDY OF INNOVATIVE ACTIVITY IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT ORGANIZATIONS**

The paper studied the innovation activities of commercial organizations for the 2014–2015 biennium. The authors are invited to assess the contribution of integrated (common) parameters of innovative potential, innovative activity and effectiveness of innovation activity index analysis method. Innovative activity of the authors considered important driving force for sustainable development of the organization. According to the analysis of innovation marked the main directions of the effectiveness of innovation.

*Keywords:* innovation, innovation activity, the effectiveness of innovation, sustainable development, the integrated assessment.

В настоящее время экономическое развитие нашей страны осуществляется с учетом мировых и региональных тенденций, важнейшей из которых является стремление стран мира к решению проблемы устойчивого развития на основе принципов, выработанных на Конференции ООН по устойчивому развитию (Рио-де-Жанейро, 1992 г.). Модель устойчивого развития Республики Беларусь включает совокупность принципов и требований к системе, структуре экономики, режиму функционирования и взаимодействия его подсистем, обеспечивающих гармонизацию отношений в триаде «человек-окружающая среда-экономика» [1; 4].

Понятия «устойчивость» и «устойчивое развитие» применяются для характеристики разных сторон жизни общества. Однако причины широкого распространения данных понятий обусловлены не столько их универсальностью, сколько отсутствием четкого и однозначного толкования их содержания, не разработанностью концепций устойчивости и механизма количественного измерения степени устойчивости развития [9; 10]. Устойчивость (sustainability) в теории организации определяется, как способность системы функционировать в состояниях, близких к равновесию, в условиях постоянных внешних и внутренних возмущающих воздействий. Равновесие — понятие более узкое, чем устойчивость, но при этом оно является одним из неперенных ее условий. Устойчивость является универсальным свойством различных типов систем (экономических, технических, биологических) и заключается в их способности эффективно выполнять внутренние и внешние функции, несмотря на негативное воздействие экзо- и эндогенных факторов. Устойчивость развития системы характеризуется систематическим приращением результата не ниже допустимого минимума и не выше объективного максимума.

Устойчивость можно понимать не только как способность удерживать равновесие (не разрушаться), но и как стабильность, т.е. способность поддерживать определенные (устойчивые) направления движения (развития).

Термин «устойчивое развитие» возник при попытке найти оптимальное решение социально-экономических проблем без ущерба для окружающей природной среды.

Устойчивое развитие организации (предприятия) — это такое ее функционирование, когда в условиях воздействия на ее из внешней среды она способна сохранять свою целостность и независимость как субъекта хозяйствования и достигать определенных стратегических и текущих результатов. Оценка показателей устойчивого развития организации согласно международным методическим рекомендациям по устойчивому развитию производится в разрезе: экономических, социальных и экологических показателей. Следовательно, в организации можно выделить: экономическую, социальную и экологическую компоненты устойчивости.

По мнению авторов статьи, исследуя инновационную деятельность организаций, целесообразно представить ее как инновационную устойчивость, ко-

торая включает инновационный потенциал, инновационную активность и эффективность инновационной деятельности. Тогда, анализ инновационной деятельности является составной частью комплексного анализа устойчивого развития. Анализ инновационной деятельности позволяет выявить основные закономерности и особенности хозяйственной деятельности организаций отдельной, наиболее существенной стороны их деятельности на основе системы экономических показателей, связанных между собой. Данная оценка позволила получить обобщенные знания об инновационной устойчивости организаций, расположенные в г. Витебске, Беларусь [2].

Нами предлагается методика анализа инновационной деятельности организаций на основе индексного метода. Методика анализа инновационной деятельности предусматривает выполнение следующих этапов [3].

На первом этапе исследования инновационной деятельности определяются показатели, которые оказывают воздействие на изучаемый показатель. Отбор показателей для экономико-статистического анализа является достаточно важным моментом в экономическом анализе. От того, насколько правильно исчислены показатели, зависит точность выводов по итогам анализа.

На втором этапе собирается исходная информация по каждому комплексному показателю (фактору). Необходимо убедиться в достоверности информации, насколько она соответствует объективной действительности.

На третьем этапе моделируется связь между комплексными показателями и результативным показателем, т.е. подбирается интегральный показатель, который наиболее точно выражает сущность исследуемой зависимости.

На четвертом этапе проводится расчет интегральных показателей. Решение задач экономико-математического и экономико-статистического анализа производится на ПЭВМ по типовым программам.

Пятый этап — статистическая оценка и практическое использование результатов анализа.

Информационной базой для исследования послужила статистическая и бухгалтерская отчетность организаций промышленного производства, расположенные в г. Витебске за 2014-2015 гг.

Путем предварительного качественного анализа были рассчитаны комплексные показатели (индексы), характеризующие инновационную деятельность организаций:

- индекс инновационного потенциала ( $I_{ИП}$ );
- индекс инновационной активности ( $I_{ИА}$ );
- индекс эффективности инновационной деятельности ( $I_{ЭИД}$ ).

После исчисления перечисленных выше комплексных интегральных индексов формируется сводный интегральный индекс инновационной деятельности организации — ( $RI_{ИД}$ ). В соответствии с принятым нами методическим подходом интегральные индексы рассчитываются как средняя геометрическая из отдельных индексов инновационной деятельности по формуле 1 [2; 3; 5; 6; 7; 8]:

$$RI_{ИД} = \sqrt[3]{I_{ИП} \cdot I_{ИА} \cdot I_{ЭИД}}. \quad (1)$$

Построение сводного интегрального показателя (индекса) инновационной деятельности основывается путем исчисления частных интегральных индексов, отражающих отдельные аспекты инновационного потенциала, инновационной активности и инновационной деятельности.

В соответствии с принятым нами методическим подходом частные интегральные индексы рассчитываются как средняя геометрическая из отдельных индексов, по формуле 2:

$$I_m = \sqrt[n]{i_{m1} \cdot i_{m2} \cdot \dots \cdot i_{mn}}, \quad (2)$$

где  $i_{m1}, i_{m2}, \dots, i_{mn}$  показатели  $m$ -й группы (блока) при определении частного интегрального индекса инновационного потенциала, инновационной активности и инновационной деятельности.

Использование средней геометрической для целей анализа рядов динамики обусловлено следующими соображениями:

- преимущества средней геометрической заключаются в возможности ее использования в тех случаях, когда трудно отдать предпочтение весам, с которыми в интегральный индекс должны входить конкретные показатели;
- данный метод позволяет привести к единому знаменателю показатели, измеряемые в различных единицах;
- метод обеспечивает учет динамики отдельных показателей.

На основе индексного метода были получены частные и обобщающие индексы для каждого аспекта инновационной деятельности. На их основе нами построены сводные интегральные индексы (RI), характеризующие инновационную деятельность организаций:

$$RI_{ИД} (\text{ОАО Завод "Визас"}) = \sqrt[3]{0,982 I_{ИП} \cdot 0,816 I_{ИА} \cdot 0,478 I_{ЭИД}} = 0,726. \quad (3)$$

$$RI_{ИД} (\text{ОАО "Витязь"}) = \sqrt[3]{0,826 I_{ИП} \cdot 1,041 I_{ИА} \cdot 1,474 I_{ЭИД}} = 1,082. \quad (4)$$

По представленным формулам (3 и 4) следует отметить, что числовое значение обобщающих индексов показывает силу их влияния, результат при расчете сводного интегрального индекса дает оценку инновационной деятельности организаций. Приведенные интегральные индексы позволяют получить следующую экономическую интерпретацию.

На первом этапе анализа инновационной деятельности проанализируем инновационный потенциал отдельных организаций.

По результатам анализа производственно-технологического потенциала (табл. 1) отмечается высокое влияние отдельных составляющих (показателей): фондовооруженность труда, производительность труда и доля основных средств в долгосрочных активах.



Таблица 1

## Оценка производственно-технологического потенциала организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Доля основных средств в долгосрочных активах, %	1,039	0,878
Фондовооруженность труда, млн. р./чел.	2,007	1,027
Коэффициент износа	0,975	0,964
Коэффициент обновления	0,805	1,281
Коэффициент ввода (поступления)	0,566	0,609
Производительность труда, млн. р.	1,808	1,893
Частный индекс производственно-технологического потенциала ( $I_{\text{ТП}}$ )	1,089	1,043

Источник: собственная разработка авторов.

Анализ полученных результатов показал о снижающей тенденции в развитии кадрового потенциала ОАО «Завод ВИЗАС» и ОАО «Витязь». Отмечается высокое влияние отдельных составляющих в организациях (табл. 2) коэффициент постоянства и доли в общей численности с высшим образованием.

Таблица 2

## Оценка кадрового потенциала организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Списочная численность работников на конец периода с высшим образованием	0,958	0,839
Списочная численность работников на конец периода с высокой степенью квалификации	0,889	0,644
Коэффициент постоянства	1,010	0,944
Доля в общей численности с высшим образованием, %	1,12	1,213
Численность работников, занятых в НИОКР	0,781	0,962
Частный индекс кадрового потенциала ( $I_{\text{КП}}$ )	0,945	0,901

Таким образом, полученный результат ( $I_{\text{КП}}$ ) ниже единицы — 0,945 и 0,901 следовательно, кадровый потенциал в исследуемых организациях снижался.

Проанализировав информационный потенциал ОАО «Завод ВИЗАС» (табл. 3), отмечается снижение компьютеров, подключенных к глобальным сетям на 2 единицы или на 8 % в 2015 году по сравнению с предыдущим годом. По другим показателям, представляющих информационный потенциал организации не наблюдалось изменений в динамике за исследуемый период.

Таблица 3

## Оценка информационного потенциала организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Наличие компьютеров, подключенных к глобальным сетям	0,917	1,148
Наличие доступа к электронным справочным системам: – в т.ч. к иностранным с наличием быстрого перевода	1,000 1,000	– –
Наличие используемых специализированных продуктов (СПП)	1,000	1,025
Численность персонала, занятого в НИОКР, чел.	–	0,962
Доля персонала занятого информационной деятельностью организации в общей численности работников, занятых НИОКР, %	–	0,854
Частный индекс информационного потенциала ( $I_{инп}$ )	0,979	0,992

Полученный результат ( $I_{инп}$ ) ниже единицы и составил 0,979 и 0,992, что свидетельствует о снижении информационного потенциала в организациях.

Далее проанализируем финансовый потенциал организаций. В ОАО «Завод ВИЗАС» выручка от реализации продукции увеличилась на 25424 млн. р. или на 62 % в 2015 году по сравнению с предыдущим годом. В организации в 2014 году наблюдался чистый убыток в сумме 1089 млн. р., а в 2015 году отмечается чистая прибыль 880 млн. р. Убыточность собственного капитала в 2014 году составила 1,2 %, а рентабельность собственного капитала в 2015 году составила 0,81 %.

В ОАО «Витязь» выручка от реализации продукции увеличилась на 113 738 млн р. или на 31 % в 2015 году по сравнению с предыдущим годом. В организации в 2014 году наблюдалась чистая прибыль в размере 4680 млн. р., а в 2015 году отмечается чистый убыток в размере 62817 млн. р. Рентабельность собственного капитала в 2014 году составила 1,3 %, а убыточность собственного капитала в 2015 году составила 12,8 %.

Полученный результат ( $I_{фп}$ ) составил 1,356 и 0,617, следовательно, финансовый потенциал в исследуемых организациях не сохранял единой направленности (табл. 4).

Таблица 4

## Оценка финансового потенциала организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Коэффициент текущей ликвидности	1,108	0,659
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	1,345	–
Коэффициент обеспеченности обязательств активами	0,869	1,222

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Коэффициент абсолютной ликвидности	2,626	0,187
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	1,348	0,965
Частный индекс финансового потенциала ( $I_{ФП}$ )	1,356	0,617

Таким образом, по результатам анализа финансовых показателей, отмечается улучшение использования финансового потенциала в 2015 году по сравнению с предыдущим годом в ОАО «Завод ВИЗАС» и снижение в ОАО «Витязь».

Проанализировав научно-технический потенциал ОАО «Завод ВИЗАС» (табл. 5), отмечается снижение стоимости нематериальных активов в 2015 году на 58 млн р. или на 22,4 % по сравнению с 2014 годом. В структуре долгосрочных активов снижается доля нематериальных активов на 0,1 п.п. в 2015 году по сравнению с предыдущим годом. Частный индекс научно-технического потенциала ОАО «Завод ВИЗАС» составил ( $I_{НТП}$ ) 0,667.

В ОАО «Витязь» также наблюдается снижение стоимости нематериальных активов в 2015 году на 228 млн р. или на 11,4 % по сравнению с 2014 годом. В структуре долгосрочных активов снизилась доля нематериальных активов на 0,158 п.п. в 2015 году по сравнению с предыдущим годом. Частный индекс научно-технического потенциала ОАО «Витязь» составил — 0,670. Следовательно,  $I_{НТП}$  в исследуемых организациях снижался.

На основе изложенного выше анализа отдельных компонент (направлений) инновационного потенциала рассчитаем общий индекс инновационного потенциала ( $I_{ИП}$ ) по формуле 5:

$$I_{ИП} = \sqrt[5]{I_{НТП} \cdot I_{КП} \cdot I_{ИНП} \cdot I_{ФП} \cdot I_{НТП}} \quad (5)$$

$$I_{ИД (ОАО Завод "ВИЗАС")} = \sqrt[5]{1,090 \cdot 0,945 \cdot 0,979 \cdot 1,356 \cdot 0,667} = 0,982. \quad (6)$$

$$I_{ИД (ОАО "Витязь")} = \sqrt[5]{1,043 \cdot 0,901 \cdot 0,992 \cdot 0,617 \cdot 0,670} = 0,826. \quad (7)$$

Таким образом, в ОАО «Завод ВИЗАС»  $I_{ИП}$  составил 0,982, а в ОАО «Витязь» 0,826. Полученные значения общего индекса инновационного потенциала ниже единицы, что говорит о снижении инновационного потенциала. Отмечается наибольший вклад производственно-технологического и финансового потенциалов в развитии инновационного потенциала исследуемых организаций.

На втором этапе анализа инновационной деятельности проанализируем инновационную активность ОАО «Завод ВИЗАС» и ОАО «Витязь». По результатам анализа отдельных направлений инновационной активности организаций получили следующие результаты (табл. 5).

## Оценка инновационной активности организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Доля инновационно-активного персонала, %	0,871	1,239
Частный индекс инновационной активности на стадии разработки ( $I_{CFP}$ )	0,871	1,239
Доля инновационной продукции, %	1,151	1,056
Частный индекс инновационной активности на стадии производства ( $I_{CP}$ )	1,151	1,056
Коэффициент обновления ассортимента	1,200	1,034
Затратоемкость инновационной продукции, р.	0,244	0,719
Частный индекс инновационной активности на стадии реализации ( $I_{CF}$ )	0,541	0,862

Рассчитаем общий индекс инновационной активности организаций по формуле 8:

$$I_{ИА} = \sqrt[3]{I_{CFP} \cdot I_{CP} \cdot I_{CF}} \quad (8)$$

$$I_{ИА} (\text{ОАО "Завод ВИЗАС"}) = \sqrt[3]{0,871 \cdot 1,151 \cdot 0,541} = 0,816. \quad (9)$$

$$I_{ИА} (\text{ОАО "Витязь"}) = \sqrt[3]{1,239 \cdot 1,056 \cdot 0,862} = 1,041. \quad (10)$$

Общий индекс инновационной активности ОАО «Завод ВИЗАС» составил 0,816. Полученное значение ( $I_{ИА}$ ) ниже единицы, что говорит о снижении инновационной активности. В организации отмечается наибольший вклад в инновационную активность развитие стадии производства.

В ОАО «Витязь» ( $I_{ИА}$ ) составил 1,041. Полученное значение общего индекса инновационной активности выше единицы, что говорит о повышении инновационной активности. Отмечается наибольший вклад в ( $I_{ИА}$ ) развитие стадий разработки и производства организации.

На третьем этапе анализа инновационной деятельности проанализируем эффективность инновационной деятельности организаций. По результатам анализа отдельных направлений эффективности инновационной деятельности получили результаты, табл. 6.

## Оценка эффективности инновационной деятельности организаций

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Частный индекс экономической эффективности инновационной деятельности ( $I_{ЭКЭ}$ )	–	–
Коэффициент инновационности	0,222	0,869
Коэффициент автоматизации производства	–	1,200

Показатели	Индекс (i=2015/2014)	
	ОАО «Завод ВИЗАС»	ОАО «Витязь»
Частный индекс научно-технической эффективности инновационной деятельности ( $I_{НТЭ}$ )	0,222	1,021
Численность работников, повысивших свою квалификацию, чел.	1,031	–
Частный индекс социальной эффективности инновационной деятельности ( $I_{СЭ}$ )	1,031	–
Сокращение количества выбросов в окружающую среду, потенциально воздействующих на изменение климата и истончение озонового слоя составило:	–	2,129
Частный индекс экологической эффективности инновационной деятельности ( $I_{ЭколЭ}$ )	–	2,129

Рассчитаем общий индекс эффективности инновационной деятельности организаций по формуле 11.

$$I_{ЭИД} = \sqrt[4]{I_{ЭкФ} \cdot I_{НТЭ} \cdot I_{СЭ} \cdot I_{ЭколЭ}}, \quad (11)$$

$$I_{ЭИД} (\text{ОАО "Завод ВИЗАС"}) = \sqrt{0,222 \cdot 1,031} = 0,478, \quad (12)$$

$$I_{ЭИД} (\text{ОАО "Витязь"}) = \sqrt{1,021 \cdot 2,129} = 1,474. \quad (13)$$

По результатам анализа общий индекс эффективности инновационной деятельности ОАО «Завод ВИЗАС» составил 0,478. Полученное значение  $I_{ЭИД}$  ниже единицы, это свидетельствует о снижении эффективности инновационной деятельности в организации. Отмечается наибольший вклад в эффективность инновационной деятельности развитие социальной эффективности организации.

В ОАО «Витязь»  $I_{ЭИД}$  составил 1,474, это свидетельствует о повышении эффективности инновационной деятельности. Отмечается наибольший вклад в эффективность инновационной деятельности развитие экологической и научно-технической эффективности организации.

Вышеизложенный анализ составляющих инновационной деятельности организаций позволяет рассчитать сводную (интегральную) оценку инновационной деятельности по формуле 1.

Таким образом, сводный индекс инновационной деятельности ( $RI_{ИД}$ ) в ОАО «Завод ВИЗАС» составил 0,726 (формула 3). Полученное значение сводного индекса инновационной деятельности ниже единицы, что свидетельствует о снижении инновационной деятельности в исследуемой организации. Наибольший вклад в развитие инновационной деятельности оказывали инновационный потенциал и инновационная активность ОАО «Завод ВИЗАС».

В ОАО «Витязь»  $RI_{ИД}$  составил 1,082 (формула 4). Полученное значение характеризует высокую инновационную деятельность в организации. Наибольший вклад в развитие инновационной деятельности оказывали инновационная активность и эффективность инновационной деятельности ОАО. «Витязь».

## Список использованной литературы

1. Быков А.А. Устойчивое развитие экономики и безопасность : монография / А.А. Быков [и др.] — Минск : Мисанта, 2011. — 177 с.
2. Кахро А.А. Инновационная активность организаций как фактор устойчивого развития / А.А. Кахро, К.Р. Быков // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : сб. трудов IX междунар. науч.-практич. конф., г. Пинск, 22 мая 2015 г. / редкол.: К.К. Шебеко [и др.]. — Пинск : ПолесГУ, 2015. — С. 82–84.
3. Кахро А.А. Методологические подходы к оценке инновационной активности организации / А.А. Кахро, К.Р. Быков // Инновационные технологии в текстильной и легкой промышленности : материалы докладов междунар. науч.-технич. конф., 26-27 нояб. 2014 г. / УО ВГТУ. — Витебск, 2014. — С. 372–374.
4. Кудашов В.И. Устойчивое и эффективное функционирование предприятий : проблемы и пути достижения : монография / В.И. Кудашов [и др.] — Минск : Изд-во МИУ, 2007. — 406 с.
5. Кундеева Г.А. Методы определения инновационной активности предприятий [Электронный ресурс] / Г.А. Кундеева. — Режим доступа : <http://media.miu.by/files/store/items/uses/xix.pdf>.
6. Реутов А.Ю. Разработка методики комплексной оценки инновационной активности организации. [Электронный ресурс] / А.Ю. Реутов. — Режим доступа : <http://www.uecs.ru>.
7. Рябов И. Модель инновационной активности предприятия. [Электронный ресурс] / И. Рябов, О.Н. Мельников. — Режим доступа : <http://econference.ru/blog/conf06/263.html>.
8. Сибирская Е.В. Методика оценки инновационной активности предприятий на основе системы индикаторов [Электронный ресурс] / Е.В. Сибирская, Н.В. Сироткина. — Режим доступа: <http://www.v-itc.ru/investregion/2009/01/pdf/2009-01-06.pdf>.
9. Сорокина Е.М. Отчетность организаций в области устойчивого развития [Электронный ресурс] / Е.М. Сорокина // Все для бухгалтера. — Режим доступа : <http://elibrary.ru/download/63875253.pdf>.
10. Сорокина Е.М. Устойчивое развитие: от понимания к практике [Электронный ресурс] / Е.М. Сорокина, Е.В. Веремейчик // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015. — Режим доступа : <http://elibrary.ru/item.asp?id=24739524>.

## Информация об авторах

*Кахро Алина Алексеевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра экономики, Витебский государственный технологический университет, 210035, г. Витебск, Московский пр., 72, Республика Беларусь, e-mail: [alinaa-kahro@mail.ru](mailto:alinaa-kahro@mail.ru).

*Быков Константин Романович* — старший преподаватель, аспирант, кафедра экономики, Витебский государственный технологический университет,

210035, г. Витебск, Московский пр., 72, Республика Беларусь, e-mail: krbykoff@mail.ru.

### **Authors**

*Kahro Alina Alekseevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Economics, Department of Economics, Vitebsk State Technological University, 72, Moscow ave., Vitebsk, 210035, Belarus, e-mail: alinaa-kahro@mail.ru.

*Bykau Kanstantsin Romanovich* — Senior Lecturer, PhD student, Department of Economics, Vitebsk State Technological University, 72, Moscow ave., Vitebsk, 210035, Belarus, e-mail: krbykoff@mail.ru.

УДК 658

**Л.А. Насакина**

Поволжский государственный университет сервиса,  
г. Тольятти

## **АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА НА ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В СФЕРЕ УСЛУГ**

В статье рассматриваются методические подходы к анализу финансовых результатов с учетом применяемых на предприятиях сферы услуг налоговых систем, предопределяемых формой собственности предприятий, их масштабом, организационно-правовой структурой, а также видами экономической деятельности.

Тенденция изменения показателей финансовых результатов в различных вариантах формирования стоимости реализованных услуг в условиях применения того или иного налогового режима определяется на основе налоговой нагрузки, в конечном итоге влияющей на чистую прибыль хозяйствующего субъекта. При этом анализ должен иметь стратегическую направленность для оценки и обеспечения эффективности на долгосрочную перспективу.

*Ключевые слова:* общая система налогообложения, специальные налоговые режимы, налоговая нагрузка, чистая прибыль, рентабельность продаж.

**L.A. Nasakina**

Volga State University of Service,  
Togliatti

## **NALYSIS OF INFLUENCE OF TAX REGIME ON FINANCIAL PERFORMANCE OF ECONOMIC ENTITIES IN THE SPHERE OF SERVICES**

The article deals with methodological approaches to the analysis of financial results accounting of the enterprises of sphere of services of tax systems, which are defined by ownership of enterprises, their scope, legal structure and economic activities.

The trend of financial results in different ways of formation of cost of services sold in terms of one or another tax regime is based on the tax burden, ultimately affecting the net income of a business entity. The analysis should have a strategic focus to assess and ensure effectiveness in the long term.

*Keywords:* common system of taxation, special tax regimes, tax burden, net profit, profitability of sales.

Сфере услуг отводится особая роль в рыночной экономике, поскольку именно в ней быстрее, чем в других отраслях, сложились многоукладные экономические отношения, сформировались хозяйствующие субъекты различных организационно-правовых форм и форм собственности. При этом предприятия сферы услуг различаются по масштабности — крупные, средние и малые. С функциональной точки зрения в сфере услуг выделяются разнообразные виды экономической деятельности, перечень услуг по которым установлен Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН) ОК 002-93, утвержденным Постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 г. № 163.

Многообразие предприятий сферы услуг определяет и различные системы налогообложения деятельности хозяйствующих субъектов в этом секторе экономики. Выбор эффективного налогообложения, исходя из законодательно установленных требований Налогового Кодекса РФ, является достаточно сложным и трудоемким процессом. Хозяйствующие субъекты в сфере услуг правомочны применять как общую систему налогообложения, так и различные специальные налоговые режимы в зависимости от видов осуществляемой экономической деятельности, состава собственников, стоимости основных средств, находящихся в собственности, среднесписочной численности и других критериев [1].

Основной целью предприятия в условиях рыночной экономики является достижение высоких финансовых результатов его деятельности при эффективном использовании ресурсов, поэтому большинство авторов (Г.В. Савицкая, Л.В. Донцова, А.Д. Шерemet, В.В. Ковалев и др.) предлагают проводить анализ коммерческой деятельности предприятия на основе таких показателей, как прибыль, рентабельность, объем выпущенной продукции/услуг, затраты на их производство и продажу. Система указанных показателей позволяет оценить эффективность работы только в краткосрочном периоде и не дает возможность разработать успешную стратегию. С позиции оценки перспектив развития предприятий важное значение имеет анализ финансовых результатов с учетом основных факторов долгосрочного успешного развития, к которым относятся, прежде всего, взаимосвязи с потребителями услуг [4, с. 65]. Кроме этого, малоисследованными остаются вопросы методических подходов к анализу финансовых результатов с учетом применяемых на предприятиях сферы услуг налоговых систем, предопределяемых формой собственности, масштабностью предприятий, их организационно-правовой структурой, а также видами экономической деятельности.

Что касается конкретных направлений по проведению анализа эффективности хозяйственной деятельности, то они должны опираться на накопленный опыт в этой области [5, с. 161]. Для анализа деятельности предприятий сферы услуг характерно наличие достаточно ограниченной методологической базы, учитываю-



шей конкретные аспекты функционирования сферы услуг и ее отдельных отраслей. При этом анализ должен иметь стратегическую направленность для оценки и обеспечения эффективности на долгосрочную перспективу. В связи с этим существующая методология анализа требует адаптации к специфике предприятия сферы услуг, отражающей функционально-производственные и организационно-правовые особенности хозяйствующего субъекта.

Для оценки уровня развития и эффективности функционирования предприятий сферы услуг, анализа возможных направлений укрепления его финансового благополучия рекомендуется использовать систему показателей, позволяющих определить фактическое и прогнозируемое влияние потенциала предприятия сферы услуг на достижение поставленных целей (рис.).



Система показателей развития и эффективности деятельности предприятия сферы услуг

Данная система показателей представляет собой описательную модель, которая является частью общего анализа эффективности хозяйственной деятельности предприятия сферы услуг. В предлагаемой системе выделяется подсистема показателей, характеризующих развитие предприятия сферы услуг в экономике. С ней взаимосвязана подсистема показателей, непосредственно отражающих эффективность деятельности предприятия сферы услуг в решении производственно-финансовых вопросов.

К первой группе относятся показатели, характеризующие оборот предприятий, включающий выполненные работы и услуги собственными силами и

проданные товары несобственного производства; количество потребителей и общий объем услуг, относящийся к ним; объемы формирования и распространения новых видов услуг, развитие имеющихся видов услуг; доля потребительского рынка, завоеванная предприятием в сфере услуг. Эти показатели позволяют распределить предприятия по видам деятельности, числу занятых и объему произведенных продукции и работ в сфере услуг.

Такие показатели, как количество потребителей и относящийся к ним общий объем услуг, объемы формирования и распространения новых видов услуг, развитие имеющихся видов услуг, доля потребительского рынка, завоеванная предприятием, определяют круг клиентов и сегменты потребительского рынка.

Вторая группа показателей количественно выражает финансовые цели предприятия сферы услуг и служит ориентиром при определении текущих задач, связанных с рациональным использованием производственных ресурсов, сокращением удельных издержек всех видов, повышением производительности труда, увеличением материалоотдачи, фондоотдачи и т.д. К этой группе относятся: доходность совокупных активов, прибыльность чистых активов, прибыльность основной деятельности, прибыльность финансово-хозяйственной деятельности, доходы в расчете на одно взаимодействие с клиентом.

Показатели развития и эффективности деятельности предприятия сферы услуг зависят от применяемых налоговых учетных систем.

Оценка влияния налогового режима на финансовые показатели, формирующиеся в общем режиме налогообложения и специальных налоговых системах, позволяет оценить возможные последствия освобождения от уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество при переходе на упрощенную систему или единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности [6, с. 84]. Налогоплательщику для обоснования выбора режима налогообложения необходимо знать, как изменятся финансовые результаты его деятельности в случае изменения налогового режима.

При применении упрощенной системы налогообложения (УСН) показатели полной себестоимости и выручки от продаж существенно меняются, поскольку полная себестоимость увеличивается на суммы НДС, уплаченные поставщикам, которые при общем режиме налогообложения уменьшали бы налоговые платежи в бюджет, а суммы выручки от продаж в упрощенной системе будут различаться в зависимости от того, является ли покупатель товаров плательщиком НДС или нет.

Если потребителями услуг являются плательщики НДС, то выручка от продаж в условиях упрощенной системы учитывается налогоплательщиком без НДС, а если нет, то выручка от продаж может включать дополнительный минимальный доход.

Уровень налоговых платежей организаций, использующих общий режим налогообложения, определяется отношением суммы текущего налога на прибыль (ТНП), налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате за период (НДСу) и налога на имущество (НИ) к выручке с налогом на добавленную стоимость (В) за минусом себестоимости продаж (С), расчет которого представлен в формуле (1):

$$УН = \frac{\sum ТНП, НДС_v, НИ}{В - С}. \quad (1)$$

Уровень налоговых платежей индивидуальных предпринимателей, использующих общий режим налогообложения, определяется отношением суммы налога на доходы физических лиц (НДФЛ), налога на добавленную стоимость (НДС<sub>v</sub>) и налога на имущество (НИ), подлежащих уплате за период, к выручке с налогом на добавленную стоимость (В) за минусом себестоимости продаж (С), расчет которого представлен в формуле (2):

$$УН = \frac{\sum НДФЛ, НДС_v, НИ}{В - С}. \quad (2)$$

Показатель единого налога при применении упрощенной системы налогообложения различается в зависимости от применяемого объекта налогообложения, соответственно, будет различной и налоговая нагрузка:

– если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то уровень налоговых платежей определяется по формуле (3):

$$УН_{др} = \frac{(Д - Р) \times 15\%}{В - С}, \quad (3)$$

где  $УН_{др}$  — уровень налоговых платежей при объекте «доходы минус расходы»;

$Д$  — доходы, учитываемые для целей налогообложения;

$Р$  — расходы, учитываемые для целей налогообложения;

$С$  — полная себестоимость продаж;

– если объектом являются доходы, то уровень налоговых платежей рассчитывается по формуле (4):

$$УН_{д} = \frac{Д \times 6\%}{В - С}, \quad (4)$$

где  $УН_{д}$  — уровень налоговых платежей при объекте «доходы».

Сравнение налоговых нагрузок в общем и упрощенном режимах налогообложения должно осуществляться в сопоставимых условиях, для этого необходима нейтрализация воздействия стоимостных, объемных, качественных и структурных факторов.

Использование соотношения суммарной величины уплаченных налогов и расчетной прибыли покажет, какая часть расчетной прибыли будет изыматься у налогоплательщика в форме налогов в общем и упрощенном режимах налогообложения при прочих равных условиях, также позволит выявить тенденцию изменения показателей финансовых результатов в различных вариантах формирования стоимости реализованных услуг в условиях применения УСН.

Окончательный вывод о более выгодном режиме налогообложения можно сделать только после сравнения показателей чистой прибыли и рентабельности продаж.

Прибыль до налогообложения, рассчитанная в условиях применения упрощенной системы, отличается от прибыли до налогообложения, исчисленной в общем режиме налогообложения, на суммы налога на имущество, которые увеличивают прибыль до налогообложения в случае применения упрощенной системы, а также на суммы НДС по приобретаемым товарам, основным средствам и нематериальным активам, которые уменьшают прибыль до налогообложения в случае применения упрощенной системы. Если чистая прибыль субъекта, находящегося на общем режиме налогообложения, меньше чистой прибыли, рассчитанной для упрощенного режима, тогда экономическому субъекту выгодно переходить на упрощенный режим. То есть сумма единого налога, уплачиваемого при упрощенной системе налогообложения, должна быть меньше суммы налогов, уплачиваемых при общем режиме налогообложения.

И так, для целей экономического обоснования выбора режима налогообложения показатель чистой прибыли является достаточным, поскольку к основным факторам его формирования относятся такие налоги, как налог на имущество, налог на прибыль, единый налог в упрощенной системе. Только на основе чистой прибыли — конечного финансового результата можно оценить влияние налогов, финансируемых из разных источников.

Эффективность производственно-хозяйственной деятельности предприятий сферы услуг, как было отмечено ранее, оценивается с помощью показателей прибыльности (рентабельности) основной деятельности и прибыльности финансово-хозяйственной деятельности. Прибыльность основной деятельности, рассчитанная на основе чистой прибыли, обеспечивает зависимость эффективности хозяйствования экономического субъекта в сфере услуг от налоговых расходов на 1 р. услуг, а именно в снижении таких расходов и проявляется эффективность управления. Выгодность применения упрощенной системы налогообложения определяется наиболее высоким уровнем прибыльности (рентабельности) основной деятельности. Данное условие выполнимо, если при переходе на упрощенную систему у налогоплательщика возникает экономия по налогам.

Анализ развития и эффективности деятельности предприятий сферы услуг может быть основан на следующих положениях:

– процесс повышения эффективности складывается из определенных взаимосвязанных этапов, каждый из которых рассматривается в качестве соответствующего фактора по отношению к другим, характеризующим экономическую эффективность;

– эффективность потенциала сферы услуг характеризует, с каким эффектом используются ресурсы, насколько функционирование предприятия сферы услуг способствует удовлетворению потребностей населения.

Таким образом, частью общего анализа развития и эффективности хозяйственной деятельности предприятия сферы услуг является разработанная система показателей, включающая как финансовые, так и нефинансовые показатели.

Финансовые показатели (оборот товаров, работ, услуг, доходность, прибыльность, рентабельность и др.) отражают эффективность работы в краткосрочном периоде и направлены на достижение краткосрочных финансовых целей.

Нефинансовые показатели (количество потребителей и общий объем услуг, относящийся к ним; доля потребительского рынка, завоеванная предприятием; объемы формирования и распространения новых видов услуг, развитие имеющихся видов услуг и т.п.) позволяют оценить развитие предприятия в долгосрочной перспективе и связаны с реализацией его стратегических целей.

В качестве наиболее оптимальной предложена методика оценки эффективности деятельности предприятия, особенностью которой является рассмотрение деятельности с позиции перспективы применения той или иной налоговой системы, способствующей успешному функционированию хозяйствующего субъекта в современных условиях.

### Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.
2. Васильчук О.И. Оценка привлекательности услуг предприятий сферы сервиса / О.И. Васильчук // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2011. — № 17. — С. 164–171.
3. Ерохина Л.И. Управление перспективами развития экономических субъектов: ресурсная концепция / Л.И. Ерохина, Е.В. Башмачникова // Школа университетской науки: парадигма развития. — 2010. — Т. 1. — № 1. — С. 99–103.
4. Курносова Е.А. Формирование финансовой стратегии предприятий малого бизнеса / Е.А. Курносова, И.И. Хасьянов // Вестник Самарского государственного университета. — 2015. — № 5 (127). — С. 65–68.
5. Медведева Е.В. Методический инструментарий оценки эффективности деятельности предприятий сферы услуг / Е.В. Медведева // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. — 2011. — № 19. — С. 161–166.
6. Шнайдер О.В. реальные проблемы оптимизации налогообложения современной экономики / О.В. Шнайдер, А.Ю. Смагина // Вестник НГИЭИ. — 2015. — № 1 (44). — С. 84–89.

### Информация об авторе

*Насакина Лилия Аркадьевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Поволжский государственный университет сервиса, 445021, Самарская область, г. Тольятти, ул. Голосова, 30-13, e-mail: [lilia.nasakina@yandex.ru](mailto:lilia.nasakina@yandex.ru).

### Author

*Nasakina Lilia Arkadyevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Volga State University of Service, 30-13, Golosov St., Togliatti, 445021, e-mail: [lilia.nasakina@yandex.ru](mailto:lilia.nasakina@yandex.ru).

**О.В. Усачева**  
Сибирский университет потребительской кооперации,  
г. Новосибирск

## **БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ ИНЖИНИРИНГОВОЙ КОМПАНИИ**

В статье описывается система бюджетирования денежных потоков инженеринговой компании, раскрываются основные проблемы и пути их решения. Оценка эффективности бюджетирования включает в себя анализ достоинств, недостатков, способы оптимизации процесса бюджетирования и представлена в различных аспектах: организационном, техническом, методологическом, информационном. При планировании денежных потоков предлагается использовать методы статистического прогнозирования с учетом индекса РТС Электроэнергетики. Результаты данного исследования помогут руководителям инженеринговых компаний освоить технологию бюджетирования и готовить соответствующие бюджетные документы с учетом отраслевой специфики.

*Ключевые слова:* бюджетирование, анализ, прогноз, денежные потоки.

**O.V. Usacheva**  
Siberian University of Consume Cooperation,  
Novosibirsk

## **THE BUDGETING CASH FLOWS ENGINEERING COMPANY**

The article describes a system of budgeting cash flow engineering company, reveals the main problems and their solutions. Evaluation of the effectiveness of budgeting includes the analysis of strengths, weaknesses, ways to improve the budgeting process and presented in various aspects: organizational, technical, methodological, information. When planning cash flows is proposed to use methods of statistical forecasting considering the RTS index of Electricity.

*Keywords:* budgeting, analysis, forecast, cash flow.

Изменения, происходящие в отечественной экономике, требуют адекватных преобразований в функционировании экономических субъектов, что невозможно без качественной системы планирования, основным элементом которой выступает бюджетирование. Одним из ключевых моментов бюджетного планирования является бюджетирование денежных потоков, поскольку позволяет сформировать эффективную денежную политику. Бюджетирование денежных потоков призвано не только обеспечить финансовое планирование и контроль, но и способствовать реализации одной из главных целей управления — осуществлению анализа и принятию на основе полученных результатов управленческих решений. Таким образом, бюджетирование можно рассматривать как один из важнейших инструментов системы управления экономического субъекта [3, с. 60].

Бюджетирование денежных потоков является более оперативным механизмом, чем инструменты классического бухгалтерского учета (в частности, отчет о движении денежных средств). Бюджет денежных потоков предприятия позволяет получать информацию своевременно без привязки к срокам формирования финансовой отчетности, осуществлять прогнозирование будущих потоков, а также предоставлять пользователям информацию с нужной степенью детализации. Эти и другие факторы обуславливают широкое распространение системы бюджетирования в рамках управленческого учета на предприятиях.

Как отмечает М.Л. Асмолова работу с денежными средствами на внешних рынках нельзя в полной мере рассматривать как управление до тех пор, пока не будет организован полный контроль за величиной и движением денежных потоков внутри предприятия [1, с. 21].

Бюджет движения денежных средств (БДДС) с одной стороны служит источником информации о существующих проблемах в управлении денежными средствами, с другой стороны он отражает эффективность принимаемых оптимизационных мер. Бюджетирование денежных потоков можно рассматривать как прогнозируемое планирование движения всех поступлений и расходов денежных средств в результате хозяйственной деятельности организации на определенный период времени [6, с. 86].

Основная цель составления бюджета — определение моментов времени, в которые у компании будет недостаток или избыток денежных средств, для того чтобы избежать кризиса ликвидности или рационально использовать временно свободные средства [5, с. 156].

Бюджетные показатели отражают связь между желаниями собственников и возможностями организации генерировать денежные потоки [7, с. 63].

Бюджетирование денежных потоков позволяет оптимизировать их движение, поскольку дает возможность заранее выявить периоды возникновения дополнительной потребности в денежных ресурсах и своевременно привлечь внешнее финансирование, тем самым достичь целей, определяемых руководством организации [4, с. 125]. Основным бюджетным документом будет являться бюджет движения денежных средств. Бюджет движения денежных средств позволяет анализировать и находить проблемы в управлении денежными потоками и определять источники этих проблем.

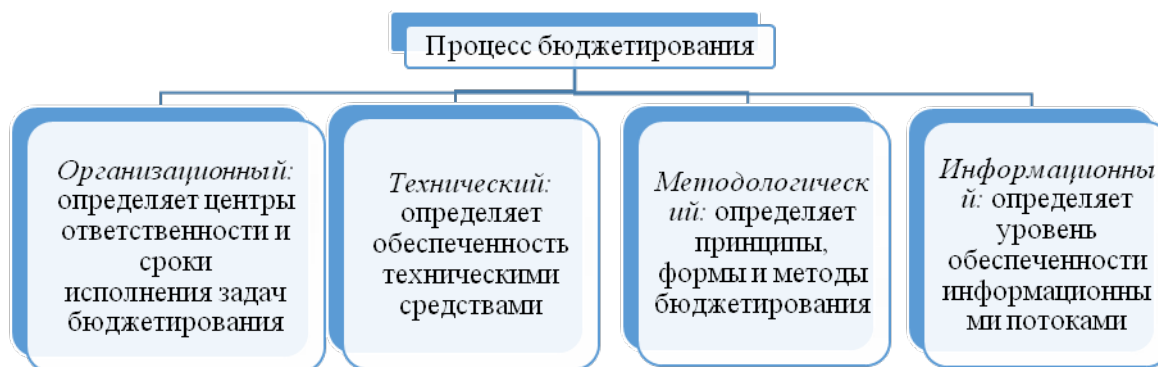
С применением анализа БДДС на предприятии реализуются следующие мероприятия:

- 1) поддержание на счетах необходимого для производства всех запланированных платежей объема денежных средств;
- 2) избегание (предотвращение) кассовых разрывов;
- 3) снижение уровня временно свободных, т.е. «неработающих» и не приносящих дохода, денежных средств.

Планирование, контроль и анализ движения денежных средств на предприятиях, разработка решений по управлению дебиторской и кредиторской задолженностью позволяет обеспечить не только платежеспособность, но и прибыльность, финансовую устойчивость и ликвидность предприятия [2, с. 186].

Поскольку бюджетирование является одним из инструментов оптимизации денежных потоков предприятия, важно понять, насколько эффективно данный процесс организован в инжиниринговых организациях.

Представим процесс бюджетирования в виде многоаспектной системы, и определим достоинства, недостатки и способы оптимизации существующего процесса бюджетирования в рамках каждого аспекта (рис.).



Процесс бюджетирования

### 1. Организационный аспект:

#### Достоинства:

- вовлеченность сотрудников, непосредственно участвующих в оцениваемых процессах;
- сроки позволяют детально и четко проработать бюджет;
- решение принимается только совещательным органом (бюджетно-инвестиционным комитетом);
- процесс регламентирован (регламент является внутренним документом, обязательным для исполнения всеми сотрудниками организации).

#### Недостатки:

- нарушение сроков предоставления бюджетной информации заинтересованным пользователям;
- непредставление бюджетной информации, отсутствие плановых значений по отдельным статьям;
- принятие к оплате расходов, несоответствующих плановому бюджету без соответствующих корректировок.

#### Способы оптимизации процесса бюджетирования:

- введение ключевого показателя эффективности в систему оплаты труда сотрудников, отражающего исполнение бюджетного регламента;
- введение жесткого финансового контроля за своевременностью и величиной осуществления выплат в соответствии с утвержденными бюджетами;
- внедрение системы показателей, отражающих исполнение утвержденного бюджета, в систему оплаты труда сотрудников;
- планирование резервов для непредвиденных расходов.

### 2. Технический аспект:

#### Достоинства:



- автоматизация процесса (с использованием 1С);
- снижение трудоемкости процесса бюджетирования;
- снижение вероятности технических ошибок, пропусков данных;
- оперативность при обработке данных.

Недостатки:

- относительная сложность использования автоматизированной системы;
- необходимость постоянной технической поддержки программиста;
- неполная автоматизация процесса бюджетирования (для промежуточных бюджетов не созданы расчетные формы).

Способы оптимизации процесса бюджетирования:

- организация семинаров с участием разработчика программы;
- консультирование сотрудников финансовым отделом;
- подбор персонала, владеющего навыками управления денежными потоками в 1С: Управление производственным предприятием;
- развитие компетенций собственных сотрудников в части управления автоматизированной системой бюджетирования;
- подготовка и внедрение недостающих бюджетных форм.

Методологический аспект:

Достоинства:

- разработаны и утверждены формы основных бюджетов, инструкций по их заполнению;
- используются единообразные формы бюджетов, отчетов;
- применяются единые принципы планирования и расчета финансовых результатов, сопоставимые показатели.

Недостатки:

- величина накладных расходов, учитываемая при планировании в бюджеты проектов, а также фактическая ниже, чем планируемая и фактическая суммы накладных расходов в бюджете накладных расходов;
- бюджеты доходов и расходов формируются некорректно (расходная часть принимается равной выплатам за вычетом налога на добавленную стоимость);
- планирование «от выплат»;
- использование неэффективных методик планирования бюджетных показателей;
- отсутствие плановых показателей бюджета инвестиционной деятельности;
- недостаточная корреляция финансовых и производственных планов проектов.

Способы оптимизации процесса бюджетирования:

- применение методологии планирования будущих поступлений и выплат по основной деятельности с ориентацией на достигнутые результаты;
- экспертная корректировка плановых бюджетных показателей компетентными сотрудниками;
- формирование нескольких сценариев генерального бюджета организации или ориентация на реалистичный вариант, а не на оптимистичный вариант;
- оценка качества планирования бюджетов исполнителями через ключевой показатель эффективности;

– планирование выплат по инвестиционной деятельности хотя бы укрупнено по направлениям, минимум, поквартально;

– интеграция результатов производственного планирования в MS Project и Гранд-Смета в систему планирования бюджетов проектов в рамках 1С: Управление производственным предприятием.

Информационный аспект:

Достоинства:

– свободный доступ участников бюджетного процесса к соответствующей плановой и фактической информации;

– своевременное формирование информационных потоков;

– оперативность формирования отчетной информации для внешних пользователей.

Недостатки:

– недостаточность знаний в сфере финансов отдельных сотрудников, участвующих в процессе бюджетирования.

Способы оптимизации процесса бюджетирования:

– подбор сотрудников, имеющих опыт финансового планирования и бюджетирования денежных потоков;

– внутрифирменное корпоративное обучение основам финансового планирования и бюджетирования.

Стоит отметить, что среди всех недостатков наибольшую долю занимают и ведут к наибольшим негативным последствиям недостатки организационного и методологического характера. Методологические и организационные аспекты в первую очередь требуют пересмотра, и успех их оптимизации зависит от заинтересованности руководства в таких изменениях и понимании их необходимости. Отсутствие такой заинтересованности ведет к обесценению результатов труда сотрудников, участвующих в процессе бюджетирования.

В инжиниринговой компании наблюдаются существенные отклонения фактических поступлений от плановых по планируемым проектам. В отличие от поступлений по действующим проектам, план по которым выполняется в среднем на 90 %, исполнение плана поступлений по планиваемым проектам составляет в среднем не более 40 %. Это подтверждает тот факт, что:

1) планирование контракции в инжиниринговой компании крайне осложнено, что связано с особенностями отрасли и с отсутствием у коммерческого отдела разработанных инструментов планирования, анализа рынка инжиниринговых услуг;

2) бюджет планируемых проектов составляется без учета уровня рисков и вероятности реализации проектов. В конечном итоге бюджет формируется не для того, чтобы получить реальный план движения денежных средств, а с целью показать учредителям требуемую величину продаж.

Автором предлагается для определения годовой суммы поступлений по основной деятельности использовать методы статистического прогнозирования. Для этого необходимо выполнять следующие шаги:

1. Расчет коэффициентов сезонности по поступлениям прошлых периодов.

2. Расчет плановых показателей поступлений на основе:

- 1) коэффициентов сезонности;
  - 2) коэффициента тенденции роста (падения) энергетической отрасли;
- Расчет ежемесячных сумм поступлений следует осуществлять по формуле:

$$ICF_{i-мес}^{пл} = \frac{ICF_{год}^{пл}}{12} \cdot k_{сез} \cdot k_{от}, \quad (1)$$

где  $k_{сез}$  — коэффициент сезонности  $i$ -го месяца;  
 $k_{от}$  — коэффициент тенденции роста (падения) энергетической отрасли;  
 $ICF_{год}^{пл}$  — плановый годовой объем поступлений по основной деятельности, который равен:

$$ICF_{год}^{пл} = ICF_{год}^{факт} \cdot k_p, \quad (2)$$

где  $ICF_{год}^{факт}$  — фактический объем поступлений по основной деятельности за предшествующий период;

$k_p$  — коэффициент роста объема поступлений по основной деятельности (устанавливается руководством предприятия).

В качестве коэффициента тенденции роста (падения) энергетической отрасли автор считает целесообразным использовать индекс РТС Электроэнергетики (RTSeu).

- 3) внутреннего плана развития предприятия.

### 3. Экспертная корректировка рассчитанных плановых показателей.

Такую корректировку должен проводить коммерческий отдел с учетом имеющейся у них информации о возможном появлении новых крупных клиентов, о расторжении долгосрочных отношений с партнерами и т.д.

Таким образом, денежные потоки предприятия являются ключевым фактором в обеспечении производственной деятельности предприятия. От их качества и своевременности зависит эффективность функционирования отдельных структурных подразделений и организации в целом. Достичь нужного качества денежных потоков можно, но только осуществляя управление ими. Для этого могут быть использованы специальные инструменты, например, система бюджетирования.

## Список использованной литературы

1. Асмолова М.Л. Финансы для не финансистов : учеб. пособие / М.Л. Асмолова. — 2-е изд. — М. : ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 154 с.
2. Бюджетирование: шаг за шагом: учеб. пособие / Е. Добровольский [и др.] ; отв. ред. Е. Добровольский. — СПб. : Питер, 2005. — 448 с.
3. Вахрушина М.А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки : монография / М.А. Вахрушина, Л.В. Пашкова. — М. : Вузовский учебник ; ИНФРА-М, 2015. — 114 с.
4. Кеменов А.В. Управление денежными потоками компании / А.В. Кеменов. — 2-е изд., стереотип. — М. : НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 142 с.

5. Лукасевич И.Я. Управление денежными потоками : учебник / И.Я. Лукасевич, П.Е. Жуков. — М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА—М, 2016. — 160 с.

6. Маевская Е.Б. Стратегический анализ и бюджетирование денежных потоков коммерческих организаций: Монография / Е.Б. Маевская. — М. : НИЦ ИНФРА-М, 2014. — 108 с.

7. Панов М.М. Постановка системы бюджетного управления или три координаты бизнеса: БДР, БДДС, ББЛ / М.М. Панов. — М. : ИНФРА-М, 2014. — 304 с.

### **Информация об авторе**

*Усачева Олеся Васильевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедры бухгалтерского учета и финансов, Сибирский университет потребительской кооперации, 630087, г. Новосибирск, пр. К. Маркса, 26, e-mail: Olesechka-nsk@yandex.ru.

### **Author**

*Usacheva Olesya Vasilevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Finance, Siberian University of Consume Cooperation, 26, K. Marks av., Novosibirsk, 630087, e-mail: Olesechka-nsk@yandex.ru.

УДК 658.14

**Е.М. Сорокина,  
М.А. Митюкова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ОСОБЕННОСТИ ПРОГНОЗНОГО АНАЛИЗА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ПРОЕКТИРОВОЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

В статье описываются особенности прогнозного анализа денежных потоков научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности. Методика прогнозного анализа денежных потоков уточняется с учетом отраслевых особенностей деятельности этих коммерческих организаций. Ее уточнение позволяет учитывать специфику производства, выполнения работ и оказания услуг научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности. Применение уточненной методики позволяет повысить эффективность управления денежными потоками коммерческих организаций, осуществляющих научно-исследовательские и проектные работы в горном деле.

*Ключевые слова:* прогнозный анализ денежных потоков, прогнозный анализ, денежные потоки, движение денежных средств, горнодобывающая промышленность.

**E.M. Sorokina,  
M.A. Mitjukova**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE EXPECTED ANALYSIS OF CASH FLOWS OF THE RESEARCH AND DESIGN ORGANIZATIONS OF THE MINING INDUSTRY**

Features of the expected analysis of cash flows of the research and design organizations of the mining industry are described in article. The technique of the expected analysis of cash flows is specified taking into account branch features of activity of these commercial organizations. This specification allows considering specifics of production, performance of work and rendering services of the research and design organizations of the mining industry. Application of the specified technique allows increasing effective management of cash flows of the commercial organizations which are carrying out research and project works in mining.

*Keywords:* expected analysis of cash flows, expected analysis, cash flows, cash flow, mining industry.

Согласно ст. 50 п. 1 ГК РФ основной целью деятельности любого коммерческой организации является получение прибыли<sup>1</sup>. Прибыль — это конечный результат работы организации, стимулирующий дальнейшую производственную деятельность и создающий основу для ее расширения. Однако, как показывает практика, прибыль дает организации возможность сохранять устойчивое финансовое положение только при подтверждении ее реальными ресурсами — денежными средствами.

В условиях нестабильной экономической ситуации особенно актуально следить за факторами, определяющими различия в суммах финансового результата и денежных средств. При этом для обеспечения эластичности управленческой системы, то есть ее способности быстро реагировать на происходящие изменения, сосредотачивать ограниченные денежные ресурсы на жизненно важных, приоритетных направлениях деятельности организации, более актуальными становятся результаты не ретроспективного, а оперативного и прогнозного анализа. Данные прогнозного анализа денежных потоков организации позволяют не просто контролировать, а предвидеть текущую ситуацию. Проведение прогнозного анализа движения денежных средств коммерческой организации позволяет повышать эффективность управленческих решений для достижения успешной деятельности предприятия.

---

<sup>1</sup> Данная цель закрепляется в учредительных документах коммерческой организации в соответствии с п. 4 ст. 52 ГК РФ.

Специфика деятельности организаций горнодобывающей промышленности накладывает на прогнозный анализ денежных потоков свой отпечаток. Прогнозный анализ денежных потоков коммерческих организаций, осуществляющих научные исследования и проектирование в области разработки месторождений и переработки руд золота и других благородных металлов, руд цветных и редких металлов и алмазов, еще более специфичен и обладает своими особенностями.

Продукция, работы и услуги научно-исследовательских, проектировочных организаций горнодобывающей промышленности уникальны и не имеют аналогов<sup>1</sup>. Природные особенности того или иного месторождения, состав предоставляемой для исследования руды, геодезические условия постройки шахт и рудников, специфика организации работ на обогатительных фабриках — все это делает производство ранее указанных организаций индивидуальным и единичным. Вследствие, позаказный метод учета себестоимости продукции, работ и услуг обуславливает главным образом особенности прогнозного анализа денежных потоков научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности.

Существующие методики прогнозного анализа денежных потоков коммерческих организаций, предложенные российскими и зарубежными авторами [2, 3, 4, 5, 6], требуют уточнения в соответствии с особенностями прогнозного анализа денежных потоков научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности.

Прежде всего требуется уточнить классификацию денежных потоков организаций, ведущих учет затрат позаказным методом.

В экономической литературе существует предложение при позаказном методе учета себестоимости производства классифицировать денежные потоки по структурным и операционным объектам, то есть по конкретным работам и услугам [8, с. 48]. Однако такая классификация денежных потоков коммерческих организаций является громоздкой и чрезмерно расширенной при большом объеме заказов.

Представляется, что классификация денежных потоков организации с индивидуальным и единичным производством должна быть основана в соответствии с пожеланиями управляющего персонала — основных потребителей данных прогнозного анализа денежных потоков. Как варианты денежные потоки могут быть сгруппированы по видам поступлений и выплат денежных средств, по принадлежности к тому или иному структурному подразделению организации, по видам продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Например, в научно-исследовательских и проектировочных организациях горнодобывающей промышленности можно выделить денежные потоки от научно-исследовательской деятельности и денежные потоки от проектировочной деятельности.

---

<sup>1</sup> Научно-исследовательские и проектировочные организации горнодобывающей промышленности создают продукцию, выполняют работы и оказывают услуги, но наибольший удельный вес в деятельности таких организаций занимает оказание услуг.

Разделение денежных потоков по видам операций коммерческих организаций на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций должно зависеть от объема данных операций, а также от потребностей в данной информации пользователей. Научно-исследовательские и проектировочные организации горнодобывающей промышленности обычно осуществляют инвестиционную деятельность в небольшом объеме, и практически не осуществляет финансовую деятельность, поэтому денежные потоки от операций по данным видам деятельности можно не выделять.

Классификация денежных потоков коммерческой организации может быть закреплена справочником в программном обеспечении бухгалтерского и управленческого учета, устанавливающего аналитику статьи движения денежных средств в коммерческой организации. Статьи движения денежных средств, как и рабочий план счетов бухгалтерского учета, должны устанавливаться в каждой организации в индивидуальном составе, отражая специфику ее деятельности.

Классификация денежных потоков необходима для определения основных показателей плана поступления и выплат денежных средств коммерческой организации, в котором отражаются результаты прогнозного анализа денежных потоков организации.

Прогнозирование движения денежных средств в целях эффективного управления денежными потоками организации желательно чтобы было годовым и ежемесячным. Годовой прогноз поможет разработать стратегию и тактику деятельности организации на будущий год, а ежемесячное прогнозирование обеспечит оперативность управления денежными потоками. Прогнозировать движения денежных средств на более долгосрочную перспективу нецелесообразно в виду изменчивой природы денежных потоков и их условий формирования [6, с. 147].

Прогнозный анализ денежных потоков коммерческой организации проводится поэтапно. Последовательность этапов проведения прогнозного анализа движения денежных средств представлена на рисунке.

На первом этапе прогнозного анализа денежных потоков в организации составляются тематические планы поступлений и выплат денежных средств. Подобные планы ежемесячно предлагает формировать И. А. Бланк [2, с. 517]. Примерами тематических планов поступлений и выплат денежных средств могут быть: план продаж, план инвестиций, план социального развития, план налоговых выплат, план текущего и капитального ремонтов и так далее. В научно-исследовательских и проектировочных организациях горнодобывающей промышленности особенно важен план выплат денежных средств, осуществляемых на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Тематические планы составляются на основании данных, предоставляемых центрами ответственности коммерческой организации.



### Этапы проведения прогнозного анализа движения денежных средств

На основании показателей тематических планов поступлений и денежных выплат формируются методом прямого счета показатели годового плана поступлений и выплат денежных средств. Годовой план составляется с разбивкой по месяцам, чтобы учесть сезонные колебания реализации продукции. Так наибольший объем реализации работ и услуг в научно-исследовательских и проекторочных организациях горнодобывающей промышленности приходится на сентябрь, ноябрь, декабрь, январь и май. Данная сезонность обусловлена спецификой работ заказчиков услуг научно-исследовательских и проекторочных организаций горнодобывающей промышленности.

Ежемесячно в коммерческой организации формируется план продаж на текущий месяц. При этом он составляется с учетом сроков погашения дебиторской задолженности организации. Поступления денежных средств в плане продаж рекомендуется отражать по заказам или по контрагентам организации, которые должны осуществить эти выплаты [3, с. 190], в целях учета инкассации дебиторской задолженности. В научно-исследовательских и проекторочных организациях горнодобывающей промышленности вследствие уникальности работ и услуг по каждому заказу лучше всего группировать денежные поступления по заказам.

Ежемесячный план денежных выплат предприятия также формируется с учетом сроков погашения кредиторской задолженности организации. Так при обязанности оплатить работы или услуги субподрядчиков организации горно-



добывающей промышленности в течение двух месяцев в соответствии с условиями договоров возникающую кредиторскую задолженность можно рассматривать как беспроцентный кредит сроком на два месяца. Однако подобные решения о сроке оплаты кредиторской задолженности должны приниматься руководством организации взвешенно и обдуманно на основании данных прогнозного анализа наличия денежных средств в организации за рассматриваемый период. Данные о денежных выплатах предоставляется в плановую службу коммерческой организации центрами ответственности.

Оценка ликвидности инвестиционных и финансовых активов организации, оформляемая отдельной управленческой отчетностью необходима в том случае, если организация активно осуществляет инвестиционную и финансовую деятельность. Как было отмечено ранее в научно-исследовательских и проектировочных организациях горнодобывающей промышленности инвестиционная и финансовая деятельность незначительны, однако это не исключает проведение оценки ликвидности инвестиционных и финансовых активов организации из этапов прогнозного анализа денежных потоков. В этом случае сотруднику планово-финансовой службы организации необходимо экспертной оценкой, не исключая данные первичной и договорной документации, установить ликвидность инвестиционных и финансовых активов организации. Оценка ликвидности проводится, чтобы учесть планируемые поступления и выбытия денежных средств, связанные с поступлением или выбытием инвестиционных и финансовых активов организации [6, с. 151]. Особенно при проведении оценки необходимо уделить внимание денежным эквивалентам организации.

На основе данных плана продаж на текущий месяц, плана денежных выплат предприятия и оценки ликвидности финансовых и инвестиционных активов организации методом прямого счета формируется ежемесячный платежный календарь организации. Он может быть составлен с ежедневной, подекадной или полумесячной разбивкой. В научно-исследовательских и проектировочных организациях горнодобывающей промышленности ежемесячный платежный календарь обычно составляется с подекадной разбивкой в связи со спецификой выполняемых работ и оказываемых услуг.

На основании данных ежемесячного платежного календаря в целях оперативности прогнозного анализа денежных потоков организации корректируются данные годового плана поступлений и выплат денежных средств. Корректировка данных годового прогнозирования в научно-исследовательских и проектировочных организациях горнодобывающей промышленности производится ежеквартально вследствие сезонности оказываемых услуг и выполняемых работ.

Помимо рассмотренных уточнений порядка прогнозирования денежных потоков научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности, желательно проводить оценку влияния возможных к осуществлению мероприятий и событий на движение денежных средств коммерческой организации [6, с. 137]. Использование данной оценки наряду с обычными методами прогнозного анализа денежных потоков пред-

приятия позволит повысить эффективность управления денежными потоками на предприятии.

Уточнения методики прогнозного анализа движения денежных средств научно-исследовательских и проектировочных организаций горнодобывающей промышленности позволяют учесть потребности пользователей управленческой отчетности и особенности деятельности организаций при формировании исходной аналитической информации. Они также позволяют использовать одновременно способы планирования «сверху-вниз» и «снизу-вверх», то есть большей частью информационного обеспечения прогнозного анализа денежных потоков являются данные, предоставляемые структурными подразделениями организации — центрами ответственности. Применение уточнений также принимает во внимание сроки погашения дебиторской и кредиторской задолженности на этапе ежемесячного планирования, что повышает оперативность и достоверность данных прогнозного анализа денежных потоков коммерческих организаций. Применение наряду с годовым и ежемесячным прогнозированием денежных потоков оценки влияния возможных к осуществлению мероприятий и событий на движение денежных средств коммерческой организации повышает эффективность управления денежными потоками предприятия и расширяет границы проведения прогнозного анализа денежных потоков.

### Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент / И.А. Бланк. — Киев: Ника-центр, 2004. — 656 с.
3. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами / Дж. К. Ван Хорн. ; пер. с англ. — М. : Финансы и аналитика, 2003. — 800 с.
4. Закаригаев А.Х. Требования к системе бюджетирования предприятий инновационной направленности / А.Х. Закаригаев // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 24. — С. 10–20.
5. Кузнецова И.Д. Управление денежными потоками предприятия / И.Д. Кузнецова. — Иваново : ИГХТУ, 2008. — 193 с.
6. Сорокина Е.М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики / Е.М. Сорокина. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 176 с.
7. Сорокина Е.М. Анализ платежеспособности организации / Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко. — Иркутск : Из-во БГУЭП, 2009. — 230 с.
8. Черненко А.Ф. Движение денежных средств: бюджет и отчетность предприятий инновационной сферы деятельности / А.Ф. Черненко, Т.Ю. Онокой // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 39. — С. 50–68.

## Информация об авторах

*Сорокина Елена Михайловна* — доктор экономических наук, профессор, декан факультета информатики, учета и сервиса, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: soelmi@yandex.ru.

*Митюкова Маргарита Алексеевна* — ведущий экономист ОАО «Иргиредмет», магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: m.a.margarita@mail.ru.

## Authors

*Sorokina Elena Mikhailovna* — doctor habil. (Economics), Professor, Dean, Faculty of Computer Science, Accounting and Service, Baikal State University, 11 Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: soelmi@yandex.ru.

*Mitjukova Margarita Alekseevna* — leading economist of Irgiredmet, student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: m.a.margarita@mail.ru.

УДК 657

**Н.С. Нечеухина,  
О.В. Мустафина**

Уральский государственный экономический университет,  
г. Екатеринбург

## ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОГО УПРАВЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ БИЗНЕС-СТРУКТУР РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

В данной статье изучены подходы к определению экономической категории «денежного потока»; исследован механизм формирования денежного потока применительно к бизнес-структуре розничной торговли, приведена авторская трактовка и алгоритм формирования чистого денежного потока; выделены особенности учетно-аналитического обеспечения в целях финансового управления денежными потоками бизнес-структур розничной торговли.

*Ключевые слова:* денежный поток, финансовое управление, учетно-аналитическое обеспечение, бизнес-структура розничной торговли.

## **THE FINANCIAL CASH FLOW MANAGEMENT BUSINESS STRUCTURES RETAIL**

This article examined approaches to determination of economical category «cash flow»; the mechanism of formation of cash flow in relation to the business structure of the retail trade, shows the author's interpretation and the algorithm net cash flow; highlighted features of the accounting and analytical support to the financial cash flow management business of retail structures.

*Keywords:* cash flow, financial management, accounting and analytical support, business structure retailers.

Производственно-хозяйственная деятельность и финансовая стабильность бизнес-структур розничной торговли, во многом зависит от сбалансированности денежных потоков, обеспечивающих получение доходов и покрытие расходов. По средствам хозяйственных операций формируются денежные поступления (притоки) и расходование (оттоки) финансовых ресурсов. Сопоставление денежных потоков может характеризовать, как положительный, так и отрицательный результат деятельности. Движение денежных средств, получаемых и расходуемых предприятием в наличной и безналичной форме, называют в финансовом управлении денежными потоками [5, с. 25].

Денежный поток — это сложная экономическая категория, которую можно толковать по-разному.

Денежный поток предприятия является агрегированным, включающим в свой состав многочисленные виды этих потоков, обслуживающих хозяйственную деятельность [7, с. 181].

Методологические основы формирования концепции денежных потоков предприятий возникли в США в середине 50-х годов XX в. Основоположниками теории денежных потоков считают: Л.А. Бернстайн, Ю. Бригхем, К. Хитчинг, Э. Хелферт и др.

Так, по мнению Л.А. Бернстайна, компания проверяет процессы движения денежных средств - приток и отток его в производственной, финансовой и инвестиционной деятельности. Следовательно, можно выявить различия между притоком и оттоком денежных средств в зависимости от вида хозяйственной деятельности, а также для деятельности в целом. В соответствии с международными стандартами учета по видам хозяйственной деятельности выделяют денежные потоки:

- денежный поток по операционной деятельности;
- денежный поток по инвестиционной деятельности;
- денежный поток по финансовой деятельности (рис. 1).

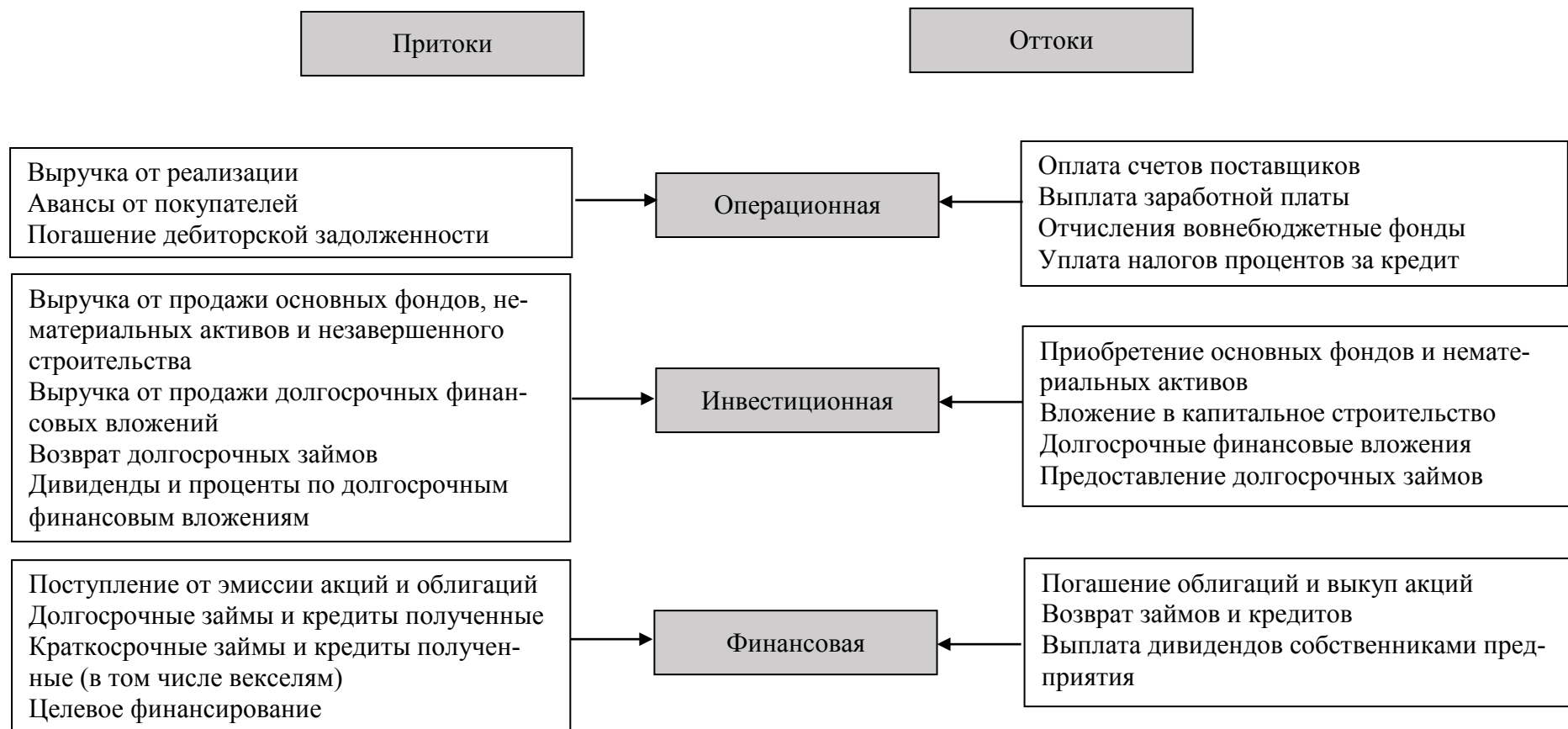


Рис. 1. Состав денежных потоков по отдельным видам деятельности [11, с. 126]

Численное значение денежного потока характеризует величину притока денег, если оно больше нуля, или оттока денег, если оно меньше нуля. Приток денежных средств будет соответствовать росту остатка денег в этом периоде, а отток денежных средств — уменьшению остатка.

Ван Хорн и Джеймс К. отмечают, что движение денежных средств является непрерывным процессом. Сумма денежных средств периодически изменяется в зависимости от объема реализации продукции, оплаты дебиторских и кредиторских задолженностей, капитального расхода и финансирования [4, с. 91].

На современном этапе в практике финансового управления западные финансовые аналитики выделяют вид денежного потока «Cash-Flow», который равняется сумме годового остатка, амортизационных отчислений и сумме чистой прибыли после уплаты налоговых обязательств. В российской практике выделяемый денежный поток — это чистый финансовый итог деятельности, который можно отнести к категории чистого дохода финансово-хозяйственной деятельности бизнес-структуры розничной торговли.

«Cash-Flow» отражает фактический объем внутреннего финансирования, с помощью которого можно определить потребности предприятия в финансовых ресурсах. Сторонники трактовки денежного потока как «Cash-Flow» Дж.Ф. Маршалл, В.К. Бансал, П. Уилсон, Б.Коласс, Ж. Ришар утверждают, что денежный поток представляет собой деньги, которые остаются в распоряжении компании. В данном подходе делается акцент на информационно-аналитическое отражение движения денежных средств в целях учета. Денежный поток выступает в качестве конечного результата, фиксируя остаток денежных средств по балансу на конкретный момент времени.

Дж.Ф. Маршалл определяет денежный поток, как сумму прибыли после налога и не денежных расходов, которые включают такие статьи, как списание фиксированных активов, истощение ресурсов и амортизация нематериальных активов [8, с. 606]. Итак, определение денежного потока как «Cash flow» употребляется преимущественно зарубежными авторами.

В России к сущности термина «денежный поток» имеются особые точки зрения. Под термином «движение денежных средств» понимается поступление и выбытие денежных средств. Притоки выручка от продаж, поступления от реализации основных средств, полученные кредиты и займы и оттоки оплата за материалы, выплата заработной платы, налоговые платежи в бюджет могут относиться к различным видам деятельности.

Также, по мнению российских ученых под денежными потоками подразумеваются различия между получаемыми и оплачиваемыми денежными средствами на определенный период времени, которые сравниваются с прибылью. С точки зрения Н.Н. Селезневой, денежный поток — это разность между всеми поступлениями притоками денежных средств и их использованием потоком денежных средств» [9, с. 219]. Такое определение дается, исходя из элементов баланса притоков и оттоков, что не отражает их единства за конкретный промежуток времени.

По мнению В.В. Бочарова, денежный поток — это распределенные во времени и пространстве суммы поступлений и выплат денежных средств, образуемых в производственно-торговом процессе [3, с. 478]. Данная трактовка изучаемо-

го понятия отражает только оборот капитала в его денежной наиболее ликвидной форме. Следовательно, денежный поток представляет собой совокупность распределенных и соизмеримых во времени поступлений и выплат денежных средств.

И.А. Бланк, Е.М. Сорокина, рассматривают денежный поток как масштаб измерения внутренних финансовых ресурсов, предназначенных для инвесторов и аналитиков [2; 10]. В данном случае денежный поток может выступать в качестве индикатора финансовых возможностей бизнес-структуры розничной торговли, характеризуя ее доходность и способность отвечать по своим обязательствам. И.А. Бланк дополняет понятие денежного потока присутствием некоторых факторов. Денежный поток, представляет собой совокупность распределенных по отдельным интервалам рассматриваемого периода времени поступлений и выплат денежных средств, генерируемых его хозяйственной деятельностью, движение которых связано с факторами времени, риска и ликвидности [2, с. 17]. Такой подход наиболее точно характеризует содержание денежного потока.

Исследуемой экономической категории придается важнейшее значение в хозяйственной деятельности. В.В. Ковалев считает, что денежные потоки представляют собой кровеносную систему предприятия как функционирующего, «живого» организма бизнес-среды [3, с. 158].

МСФО устанавливает более узкое понятие, которое используется в финансовой отчетности, денежными потоками называются приходы и выбытия денежных средств [1]. В свете конвергенции РСБУ с МСФО, в соответствии с учетом положений IAS 7 к денежным потокам бизнес-структур розничной торговли относим: наличные денежные средства в кассе и безналичные деньги на текущих счетах, финансовые вложения денежных средств в ценные бумаги (например, в сертификаты Сбербанка сроком погашения до 12 месяцев) и финансовые вложения денежных средств на срок более 12 месяцев к примеру, в ценные бумаги «голубых фишек», при этом, финансовые вложения сроком погашения 3-6 месяцев могут быть результатом оплаты товаров, продукции и услуг покупателями и заказчиками, а также инструментами управления денежными средствами бизнес-структуры розничной торговли, финансовые вложения со сроком более 6 месяцев — это инвестиционные вложения с целью получения дополнительного дохода, не связанного с основной деятельностью.

Согласно п. 10 IAS 7 отчет о движении денежных средств должен содержать информацию о движении денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Следовательно, денежные потоки от операционной деятельности включают согласно п. 13-15 IAS 7:

- денежные поступления от продажи товаров, работ, услуг, то есть операции, осуществляемые бизнес-структурой в рамках основного вида своей деятельности;
- денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочей выручки;
- денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;
- денежные выплаты работникам и от имени работников;
- денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;

– денежные выплаты или возвраты налога на прибыль, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью;

– проценты полученные или уплаченные;

– комиссии полученные или уплаченные.

Денежные потоки от инвестиционной деятельности включают в соответствии с п. 16 IAS 7 включают:

– денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;

– денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;

– денежные выплаты или поступления для приобретения или продажи долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве, кроме платежей и поступлений за инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств или предназначенные для коммерческих или торговых целей;

– денежные авансы и займы, предоставленные или возвращенные сторонним контрагентам, кроме авансов и займов финансовых институтов;

– денежные выплаты и поступления по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам «своп», за исключением случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или выплаты классифицируются как финансовая деятельность.

Денежные потоки от финансовой деятельности бизнес-структуры исходя из п. 17 IAS 7 включают:

– денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;

– денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций предприятия;

– денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залладных и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;

– денежные выплаты по заемным средствам;

– денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

Минимизация, обнуление либо получение отрицательного чистого притока доходов, особенно в бизнес-структурах розничной торговли, является основным индикатором финансовых затруднений, причем, если причина минимизации притока денежных доходов может быть связана как с макро, так и с микро факторами, влияющими на деятельность бизнес-структур, то обнуление и получение отрицательного чистого денежного притока напрямую связана с недостатками финансового управления. В любом случае именно анализ денежных потоков позволит установить соотношение притоков (доходов) и оттоков (расходов) бизнес-структуры розничной торговли.

В современных кризисных условиях, при наличии воздействия инфляции с учетом фактора времени управление денежными потоками является одной из



актуальных проблемных вопросов организации эффективной деятельности бизнес-структур розничной торговли.

В контексте данной статьи для нас важно структурирование денежного потока на положительный и отрицательный денежный поток по направленности движения денежных средств и в их взаимосвязи.

Положительный денежный поток бизнес-структуры характеризует совокупность поступлений т.е. притоков денежных средств от всех видов производственно-хозяйственных операций. Отрицательный денежный поток т.е. отток характеризует совокупность выплат денежных средств бизнес-структуры в процессе осуществления всех видов его хозяйственных операций. Данные денежные потоки имеют высокую степень взаимосвязи. Недостаточность объемов во времени одного из этих потоков обуславливает последующее сокращение объемов другого вида этих потоков. Поэтому оба эти вида денежных потоков представляют собой единый (комплексный) объект финансового управления бизнес-структуры розничной торговли.

На макроуровне формирование денежных потоков бизнес-структур розничной торговли имеет организационно-финансовую специфику, так как на макроуровне бизнес-структуры розничной торговли являются:

- во-первых, первичными организаторами товарного обращения, на уровне непосредственных организационно-финансовых контактов с населением, как с конечным потребителем;
- во-вторых, первичными организаторами услуги продажи потребительских товаров для удовлетворения потребностей потребителей;
- в-третьих, первичными налогоплательщиками без учета предпринимателей и физических лиц.

Таким образом, на макроуровне денежные потоки функционально зависят от покупательской способности, что характеризует:

- приток либо отток платежеспособного спроса населения [ $\pm f(s)$ ] с поправкой на инфляционные ожидания [ $- f(i)$ ];
- цены производителя и оптовой стоимости товара [ $- f(\text{price})$ ];
- налоговые поступления в бюджеты разных уровней [ $- f(\text{ttb})^1$ ] и внебюджетные фонды [ $- f(\text{tebf}^2)$ ].

Проблемой при определении сущности категории «денежный поток» на микроуровне является то, что бизнес-структуры розничной торговли денежные средства отождествляют с денежным потоком.

С нашей точки зрения, на микроуровне формирование денежных потоков притоков и оттоков сходно с поступлением и расходованием денежных средств от производственной (основной) и прочей деятельности бизнес-структуры розничной торговли.

Таким образом, на микроуровне денежные потоки функционально зависят от:

---

<sup>1</sup> ttb=taxes in the budget.

<sup>2</sup> tebf =taxes extra-budgetary funds.

- доходов (выручки) от продаж, которая определяется платежеспособным спросом населения  $\{[+f(\text{rev})^1+f(\text{bs}^2)] = [\pm f(\text{s})]\}$ ;
- себестоимости товаров, приобретаемых для розничной продажи конечному потребителю  $\{[-f(\text{cp}^3)] = [-f(\text{price})]\}$ ;
- реализованного торгового наложения  $[+f(\text{gp}^4)]$ ;
- издержек обращения  $[-f(\text{dc}^5)]$ ;
- сальдо прочих доходов и расходов  $[f(\text{bie}^6)]$ ;
- налоговых отчислений в бюджеты разных уровней  $[-f(\text{ttb})]$  и внебюджетные фонды  $[-f(\text{tebf})]$ .

Разность между положительным и отрицательным денежными потоками по хозяйственной деятельности бизнес-структуры называется чистым денежным потоком.

С нашей точки зрения, чистый денежный поток (NCF) с учетом макрофакторов<sup>7</sup> должен быть равен чистому денежному потоку с учетом микрофакторов<sup>8</sup>.

$$\text{NCF}_{\text{mae}} = \text{NCF}_{\text{mie}} = \pm f(\text{s}) - f(\text{i}) - f(\text{price}) - [f(\text{ttb}) + f(\text{tebf})] = \{[+f(\text{rev})+f(\text{bs})]-f(\text{cp})\}+f(\text{gp})-f(\text{dc})\pm f(\text{bie})-[f(\text{ttb})+f(\text{tebf})]; (1)$$

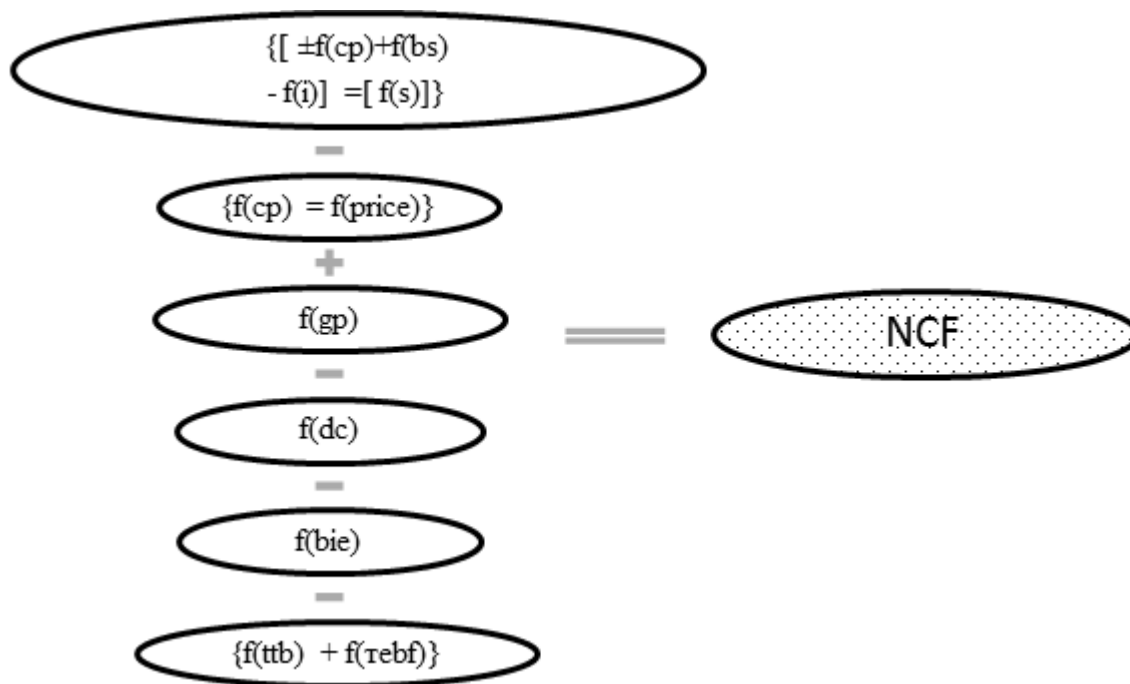


Рис. 2. Схема формирования чистого денежного потока бизнес-структур розничной торговли (авт.)

<sup>1</sup> rev= revenue.

<sup>2</sup> Bs=business services.

<sup>3</sup> cp= cost priace.

<sup>4</sup> gp=gross profit.

<sup>5</sup> dc= distribution costs.

<sup>6</sup> bie =balance of other income and expenses.

<sup>7</sup> NCF<sub>mae</sub>=net cash flow macroeconomic.

<sup>8</sup> NCF<sub>mie</sub>= net cash flow microeconomic.

Основными принципами, на которых базируется процесс финансового управления денежными потоками бизнес-структур розничной торговли, являются:

– принцип информационной достоверности, т.к. процесс управления денежными потоками должен быть обеспечен необходимой информационной оправдательной базой;

– принцип обеспечения сбалансированности, что подчинено единым целям и задачам управления и поэтому требует обеспечения сбалансированности денежных потоков по видам, объемам и временным интервалам, реализация данного принципа связана с оптимизацией денежных потоков бизнес-структуры в процессе управления;

– принцип динамического управления, заключается в принятии оптимальных финансовых решений, связанных с формированием денежных потоков, как притоков, так и оттоков в планируемом в предшествующем периоде с учетом факторов внешней среды;

– принцип обеспечения эффективности, заключается в гармонизации притоков и оттоков как денежных средств, так и их эквивалентов, что особенно важно для покрытия кассовых разрывов;

– принцип альтернативности заключается в наличии альтернативных вариантов управленческих решений, при обосновании выбора на основании системы ограниченных критериев, определяющих финансовую позицию бизнес-структуры;

– принцип обеспечения ликвидности, заключается в формировании такого объема денежных активов необходимых для покрытия текущих первоочередных обязательств.

Для бизнес-структуры розничной торговли система эффективного финансового управления денежными потоками является составляющей учетно-аналитического обеспечения, под которой понимается комплекс фактов хозяйственной деятельности, сгруппированных для решения учетных, налоговых, аналитических и информационно-статистических задач оперативно-тактического и стратегического финансового управления.

Система учетного обеспечения денежных потоков предусматривает группировку фактов хозяйственной деятельности бизнес-структуры исходя из данных бухгалтерского учета:

– объему притока денежных средств  $\{+f(\text{rev}); +f(\text{bs}); +f(\text{gp}); +f(\text{bie})\}$ ;

– основным направлениям оттока денежных средств  $\{-f(\text{pr}); -f(\text{bs}); -f(\text{bie}); -[f(\text{ttb})+f(\text{tebf})]\}$ ;

– сумме чистого денежного притока (оттока)  $\{NCF\}$ .

Учетно-налоговое обеспечение управления денежными потоками бизнес-структур предусматривает группировку фактов хозяйственной деятельности и основывается на учетной информации налогового учета:

– объему признанных притоков денежных средств;

– объему признанных оттоков денежных средств;

– объему признанных притоков и оттоков денежных средств в целях выявления добавленной стоимости;

- объему признанных оттоков денежных средств в целях формирования налоговой базы по отчислению во внебюджетные фонды;
- объему признанных притоков денежных средств в целях формирования налогооблагаемой прибыли;
- объему начисленных налогов;
- объему признанного чистого денежного притока.

Аналитическое обеспечение финансового управления денежными потоками предусматривает группировку числовых данных о фактах хозяйственной деятельности по:

- объему притоков денежных средств;
- объему оттоков денежных средств;
- источникам притока денежных средств;
- направлениям расхода поступивших денежных средств;
- объемам чистого денежного притока(оттока).

Аналитическое обеспечение управления денежными потоками предусматривает выявление:

- способности бизнес– структуры погашать обязательства;
- рентабельности товарного ассортимента по притоку денежных средств;
- рентабельности персонала по оттоку денежных средств;
- ритмичности денежного потока;
- степени гармонизации притоков и оттоков денежных средств;
- различий между объемом полученной прибыли и объемом денежных средств.

Исходя из выше изложенного, формирование денежных потоков в целях учета, налогообложения и финансового управления должно осуществляться в рамках учетно-аналитической системы, в структуру которой входят учетное, налогово-учетное, аналитическое и информационно — статистическое направления обеспечения финансового управления бизнес-структуры розничной торговли. Интеграция в рамках системы учетно-аналитического обеспечения одновременно учетного, учетно-налогового, аналитического и информационно-статистического позволяет сформировать достоверную информационную основу, для разработки направлений эффективного финансового управления и своевременной их корректировки в случае необходимости.

### **Список использованной литературы**

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 25.11.2011 г. № 160н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148049](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148049).
2. Бланк И.А. Управление финансовой стабилизацией предприятия / И.А. Бланк. — К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. — 496 с.
3. Бочаров В.В. Корпоративные финансы / В.В. Бочаров, В.Е. Леонтьев. — СПб. : Питер, 2004. — 592 с.

4. Гилязова Л.Р. Методика расчета интегрального показателя финансовой устойчивости на основе данных бухгалтерского баланса / Л.Р. Гилязова // Молодой ученый. — 2012. — №8. — С. 91–93.
5. Гордеев М.А. Эффективная модель управления денежными средствами / М.А. Гордеев // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — 2011. — № 2 (16). — С. 25–28.
6. Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента: учебник / В.В. Ковалев. — М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — 448 с.
7. Красова О.Ю. Модель оптимизации денежных потоков в системе управления предприятием / О.Ю. Красова, Н.П. Карлова // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, апр. 2012 г.). — СПб. : Реноме, 2012. — С. 181–185.
8. Маршалл Дж.Ф. Финансовая инженерия. Полное руководство по финансовым нововведениям / Дж.Ф. Маршалл, В.К. Бансал ; пер. с англ. — М. : ИНФРА-М, 1998. — 784 с.
9. Селезнева Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами : учеб. пособие для вузов / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. — 639 с.
10. Управление денежными потоками предприятия : учеб. пособие / под ред. А.Н. Ильченко. — Иваново, 2008. — 193 с.
11. Сорокина Е.М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики / Е.М. Сорокина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2004.
12. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. — М. : ИНФРА-М., 2009. — 505 с.
13. Кувалдина Т.В. Признание затрат в бухгалтерской учетной системе [Электронный ресурс] / Т.В. Кувалдина // Вестник Челябинского государственного университета. — 2009. — Вып. 21. — № 19 (157). — С. 138–142. — Режим доступа : <http://www.lib.csu.ru/vch/157/027.pdf>.

### **Информация об авторах**

*Нечеухина Надежда Семеновна* — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, 620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта / Народной воли, 62/45, e-mail: [nnecheuhina@yandex.ru](mailto:nnecheuhina@yandex.ru).

*Мустафина Ольга Валерьевна* — старший преподаватель, кафедра экономики и управления, Новоуральский технологический институт, соискатель, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, 620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта / Народной воли, 62/45, e-mail: [ovm.70@mail.ru](mailto:ovm.70@mail.ru).

### **Authors**

*Nechekhina Nadezhda Semenovna* — Doctor of Economics, Professor, Chair, Department of Accounting and Audit, Ural State University of Economics, 62/45,

8 Marta St. / Narodnoy Voli St., Yekaterinburg, 620144, e-mail: nnecheuhina@yandex.ru.

*Mustafina Olga Valerevna* — Senior Lecturer, Department of Economics and management, Novouralsk Technological Institute, external PhD student, Department of Accounting and Audit, Ural State University of Economics, 62/45, 8 Marta St. / Narodnoy Voli St., Yekaterinburg, 620144, e-mail: ovm.70@mail.ru.

УДК 339.142.36

**Л.А. Адамайтис**  
Вятский государственный университет  
г. Киров

## **ФАКТОРНЫЕ МОДЕЛИ ТОВАРООБОРОТА**

В статье дано понятие оптового и розничного товарооборота в соответствии с действующей нормативной базой, представлены основные вопросы (задачи) анализа товарооборота, отражено значение факторного анализа в решении этих задач. Классифицированы основные группы детерминированных факторных моделей товарооборота и представлены конкретные примеры моделей по каждой группе. Особое внимание уделено методике факторного анализа товарооборота по модели товарного баланса в привязке к вопросам бухгалтерского учета товаров. Автором уточнена методика расчета влияния факторов по аддитивной модели товарного баланса.

*Ключевые слова:* товарооборот, детерминированные факторные модели товарооборота, модель товарного баланса, методы учета товаров, способы факторного анализа.

**L.A. Adamaytis**  
Vyatka State University  
Kirov

## **THE FACTOR MODEL TURNOVER**

The article gives the concept of wholesale and retail trade turnover, in accordance with the regulatory framework, the main issues (task) analysis of turnover, reflects the value of factor analysis in solving these problems. It classifies the main group of deterministic factor models turnover and specific examples of models for each group. Particular attention is given to the method of factor analysis on commodity turnover balance model in relation to the issues of the accounting items. The author of the specified method of calculation of influence of factors on the trade balance of the additive model.

*Keywords:* turnover, turnover deterministic factor models, the model of the trade balance, the accounting methods of the goods, the methods of factor analysis.

Торговля — вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказания услуг покупателям. Основным показателем деятельности в этой сфере является товарооборот.

На макроуровне товарооборот представляется как процесс купли-продажи, обмена товара на деньги и характеризует стоимость товарной массы, денежную выручку продавцов и одновременно расходы покупателей на приобретение товаров. В общеэкономической трактовке товарооборот начинается на производственном предприятии, продающем произведенную продукцию (товары) на оптовом рынке. Однако в более практическом, конкретном понимании термин «товарооборот» применяется к продажам, осуществляемым именно в сфере торговли (для производственных предприятий используется термин «продажа продукции, работ, услуг») [4, с. 450].

В соответствии с ГОСТ Р 51303-2013. Торговля. Термины и определения, товарооборот — это объем продажи товаров и оказания услуг в денежном выражении за определенный период времени. При этом розничный товарооборот — это объем продажи товаров и оказания услуг населению для личного, семейного, домашнего использования. Оптовый товарооборот — объем продажи товаров производителями и/или торговыми посредниками покупателям для дальнейшего использования в коммерческом обороте [1]. Исходя из смысла этих определений видно, что единственным критерием, позволяющим отличить розничный и оптовый товарооборот, является цель дальнейшего использования приобретенного покупателем товара. Вид покупателя, способ оплаты, количество приобретаемого товара, способы торговли значения не имеют [4, с. 451].

Анализ оптового и розничного товарооборота в методическом отношении имеет много общего, поэтому их целесообразно рассматривать вместе, при необходимости выделяя особенности каждого вида. Основными вопросами анализа товарооборота при этом являются:

- оценка соответствия деятельности организации спросу на рынке и степени удовлетворения спроса покупателей на отдельные виды товаров;
- анализ выполнения планов товарооборота в целом и по отдельным видам товаров (товарным группам);
- анализ состава и структуры товарооборота;
- анализ динамики и структурной динамики, выявление основных тенденций изменения товарооборота;
- анализ товарооборачиваемости;
- анализ ритмичности и сезонности продаж товаров;
- оценка степени влияния факторов на изменение объемов товарооборота;
- выявление резервов роста товарооборота, прогнозирование его размеров на перспективу;
- обоснование наиболее рациональных управленческих решений, вытекающих из результатов анализа и целей бизнеса.

Данные вопросы достаточно подробно рассмотрены многими авторами [2, 6, 7, 8]. Однако, на наш взгляд, требуют уточнения некоторые аспекты методики анализа, в частности, факторного анализа товарооборота.

Одной из главных задач экономического анализа в целом является выявление причинно-следственных связей экономических явлений и процессов, как на логическом уровне, так и на основе расчета количественного влияния факторов на результативные показатели, в частности, на товарооборот.

Товарооборот торговой организации зависит от многих внешних и внутренних факторов. Факторный анализ позволяет количественно оценить степень их влияния и на этой основе (с привлечением результатов анализа по другим направлениям) выявить резервы роста товарооборота и обосновать управленческие решения по их практической реализации.

В рамках детерминированного факторного анализа факторы, влияющие на товарооборот, можно объединить в три группы:

- 1) факторы, включенные в товарный баланс;
- 2) факторы, связанные с объемами продаж, их структурой и ценами;
- 3) факторы, связанные с количеством и эффективностью использования ресурсов торгового предприятия (трудовыми ресурсами, основными и оборотными средствами).

Влияние первой группы факторов выявляется через модель товарного баланса:

$$ТЗ_{Нп} + П = Р + В + ТЗ_{кп}, \text{ отсюда } Р = ТЗ_{Нп} + П - В - ТЗ_{кп}, \quad (1)$$

где  $ТЗ_{Нп}$  и  $ТЗ_{кп}$  — товарные запасы (остатки товаров) соответственно на начало и конец периода, тыс. р.;

$Р$  — реализация товаров, тыс. р.;

$П$  — поступление товаров, тыс. р.;

$В$  — выбытие товаров (прочее выбытие помимо реализации — естественная убыль; уценка, товарные потери, возврат поставщикам), тыс. р.

Дальнейшие шаги зависят от информационной базы анализа и методов учета товаров, принятых в учетной политике организации [3; 5].

Во многих организациях розничной торговли со сложным товарным ассортиментом учет товаров (их движения и остатков) ведется по продажным ценам (т.е. с учетом торговой наценки). В этом случае для проведения факторного анализа товарооборота используется формула 1, где показатель реализации товаров ( $Р$ ) соответствует товарообороту в ценах продажи. Источники информации — регистры учета (анализ счетов 41,90).

В организациях оптовой торговли (части розничных предприятий) учет товаров может вестись по покупным ценам (ценам приобретения, фактической себестоимости товаров).

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплаченные поставщику;
- стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- вознаграждение посреднической фирмы, через которую приобретались товары;



- затраты по страхованию груза;
- транспортные расходы по доставке товаров до склада торговой организации.

Что касается последнего пункта, то учетной политикой организации определяется, куда относятся затраты по заготовлению и доставке товаров до склада, производимые до их передачи в продажу, либо на увеличение фактической себестоимости товаров (сч. 41), либо включаются в расходы на продажу (сч. 44).

В рассматриваемом случае показатель «Р» в формуле 1 будет отражать именно реализацию товаров (по ценам приобретения), а не товарооборот. Для товарооборота формула 1 модифицируется следующим образом:

$$\begin{aligned}
 & \mathbf{P + TH = TЗ Нп + П - В - TЗКп + TH} \\
 & \mathbf{или N = TЗ Нп + П - В - TЗКп + TH}
 \end{aligned}
 \tag{2}$$

где N — товарооборот (реализация товаров по продажным ценам), тыс. р.;

TH — общая сумма торговой наценки, приходящаяся на проданные товары (валовой доход), тыс. р.

Источники информации — регистры учета по счетам 41, 90.

В качестве источников информации используются также формы бухгалтерской отчетности. В бухгалтерском балансе остатки товаров на начало и конец периода (ТЗНп, ТЗКп) отражаются в оценке нетто, т.е. по покупным ценам (независимо от того, в каких ценах — покупных или продажных, ведется учет товаров).

В Отчете о финансовых результатах отражается:

- выручка от продажи товаров, т.е. товарооборот (сумма реализованных товаров по продажным ценам) — стр. 2110 «Выручка»
- реализация товаров по покупным ценам (ценам приобретения, фактической себестоимости) — стр. 2120 «Себестоимость продаж»
- валовой доход (сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары) — стр. 2100 «Валовая прибыль».

Таким образом, из состава показателей формулы 2 остаются «неизвестными» два показателя — объемы поступивших товаров (П) и прочее выбытие товаров (В). В случае составления торговой организацией полного комплекта форм бухгалтерской отчетности, поступление товаров (по себестоимости) отражается в Пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах — разд.4.1 «Наличие и поступление запасов». При этом величина прочего выбытия товаров может быть определена расчетным путем ( $V = TЗНп + П - P - TЗКп$ ). Однако если Пояснения к балансу отсутствуют, то недостающее слагаемое товарного баланса может быть определено только по данным учета по сч. 41 «Товары» в корреспонденции с соответствующими счетами. На наш взгляд, при этом проще сначала выявить прочее выбытие (В) товаров (как реже встречающееся), а поступление товаров (П) определить расчетным путем по алгоритму  $П = P + В + TЗКп - TЗНп$  (не забывать при этом о сопоставимости оценки товаров — в ценах приобретения).

Модель товарного баланса — это модель аддитивного типа. Расчет влияния факторов может быть произведен способами цепных постановок и абсо-

лутных разниц. Способ абсолютных разниц для моделей аддитивного типа — наиболее простой, т.к. величина влияния каждого фактора на результирующий показатель равна собственно абсолютному отклонению по данному фактору, взятому с тем же знаком, что и знак отклонения, если фактор в модели идет со знаком «+», и взятому с противоположным знаком по отношению к знаку отклонения, если фактор в модели идет со знаком «-».

По факторам прямого действия (в моделях 1 и 2 это ТЗ<sub>п</sub>, П, ТН) рост соответствующих показателей увеличивает товароборот, а снижение — уменьшает. Факторы обратного действия (В, ТЗ<sub>кп</sub>) влияют на товароборот с противоположным знаком.

По результатам анализа, представленного в табл. 1, могут быть сделаны следующие выводы: в связи со снижением поставок, товароборот снизился на 13 млн р., запасы на начало года сократились на 3 млн р., что могло повлечь за собой недостаточную обеспеченность товарами до следующего завоза и снизило товароборот. Увеличение прочего выбытия на 5 млн р. также отрицательно сказалось на величине товароборота. Прирост товароборота был в основном обеспечен увеличением суммы торговой наценки (на 50 млн р.).

Расчет влияния факторов на товароборот, млн. р.

Показатель	Базисный год	Отчетный год	Отклонение, + / -	Характер и величина влияния факторов, + / -
1. Товарные запасы на начало года	38	35	-3	-3
2. Поступление товаров	1468	1455	-13	-13
3. Выбытие товаров (прочее)	10	15	+5	-5
4. Товарные запасы на конец года	46	40	-6	+6
Реализация товаров*	1450	1435	-15	-15
5. Сумма торговой наценки	300	350	+50	+50
6. Товароборот	1750	1785	+35	x

\* Реализация товаров по себестоимости здесь как промежуточный итог.

Имеются особенности в интерпретации влияния на товароборот остатков товарных запасов на конец года. В примере они снизились, что увеличило товароборот. Но эта взаимосвязь формальная и в рамках рассматриваемой модели носит балансирующий характер. По сути же, снижение запасов на конец года связано с сокращением начальных товарных запасов, годовых поступлений товаров и ростом их прочего выбытия даже на фоне уменьшения реализации товаров.

Для более детального анализа необходимо проанализировать причины изменения каждого элемента товарного баланса отдельно. В частности, оценить выполнение плана по поставкам товаров в разрезе товарных групп, поставщиков, провести сравнение фактических товарных запасов на начало и конец периода с

их нормативной величиной. Можно дифференцировать виды (причины) прочего выбытия товаров, что позволит предметнее оценить воздействие данного фактора.

Модель товарного баланса применяют как для анализа товарооборота в целом, так и в разрезе товарных групп и структурных подразделений.

Вторая группа факторов, рассматриваемая в рамках детерминированных факторных моделей, включает количество проданных товаров, структуру товарооборота и цены реализации. Для расчета влияния этих факторов используют следующие модели:

$$N = Q \cdot P, \quad (3)$$

где  $Q$  — количество реализованных товаров, ед.;  
 $P$  — цена реализации единицы товара (вида товара), р.

$$N = \sum (Q_{\text{общ}} \cdot U_{Vi} \cdot P_i), \quad (4)$$

где  $Q_{\text{общ}}$  — общее количество реализованных товаров, ед.;  
 $U_{Vi}$  — удельный вес  $i$ -го товара (вида товара) в общем товарообороте;  
 $P_i$  — цена реализации  $i$ -го товара (вида товара), р.

Основное требование к моделям - товары должны быть сопоставимы (т.е. возможно определить общее количество проданных товаров в натуральном выражении), поэтому модели применяют в рамках либо одной товарной группы, либо нескольких, но сопоставимых по натурально-вещественному признаку товарных групп. Для расчета влияния факторов по модели 4 рекомендован метод цепных подстановок. Отрицательное влияние структуры продаж ( $U_{Vi}$ ) означает, товарооборот за счет этого фактора снизился, структура продаж «ухудшилась», т.е. в товарообороте возрос удельный вес более дешевых товаров и снизилась доля более дорогих товаров.

Третья группа факторных моделей товарооборота связана с количеством и эффективностью использования ресурсов торгового предприятия (трудовыми ресурсами, основными и оборотными средствами):

$$N = OC \cdot k_{\text{фо}}, \quad (5)$$

где  $OC$  — среднегодовая стоимость основных средств, тыс. р.;  
 $k_{\text{фо}}$  — коэффициент фондоотдачи.

В соответствии с моделью увеличение товарооборота может произойти за счет повышения обеспеченности основными средствами и более эффективного их использования. В расчетах целесообразно использовать не только собственные основные средства, стоящие на балансе торговой организации, но и арендованные (которые также «участвуют» в формировании товарооборота), при этом фондоотдача также должна быть рассчитана по всем основным средствам.

$$N = S \cdot D \cdot t \cdot N_{\text{ед}}, \quad (6)$$

где  $S$  — торговая площадь, кв. м.;  
 $D$  — количество рабочих дней;  
 $t$  — продолжительность рабочего дня, час;  
 $N_{\text{ед}}$  — товарооборот на единицу торговой площади в час, тыс. р.

Модель показывает, что увеличение товарооборота может произойти за счет прироста торговой площади и (или) за счет более интенсивного ее использования ( $D$ ,  $t$ , Нед).

$$N = k_{pm} \cdot K_{cm} \cdot P \cdot N_{час}, \quad (7)$$

где  $k_{pm}$  — количество рабочих мест, ед.;

$K_{cm}$  — количество рабочих смен в день (коэффициент сменности);

$P$  — продолжительность рабочей смены, час;

$N_{час}$  — часовой товарооборот на одно рабочее место (производительность труда в час на одно рабочее место), тыс. р.

$$N = Ч_{сп} \cdot ПТ \quad (8)$$

где  $Ч_{сп}$  — среднесписочная численность торговых работников, чел.;

$ПТ$  — средняя за период производительность труда одного торгового работника (товарооборот на одного работника), тыс. р.

Модели 7 и 8 отражают взаимосвязь товарооборота с численностью персонала, интенсивностью и эффективности использования трудовых ресурсов.

$$N = ТЗ \cdot Коб, \quad (9)$$

где  $ТЗ$  — средние товарные запасы за период, тыс. р.

$Коб$  — скорость товарного обращения (коэффициент оборачиваемости товарных запасов) за период ( $Коб = N/ТЗ$ ).

Модель отражает зависимость товарооборота от размеров (экстенсивный фактор) и оборачиваемости товарных запасов (интенсивный фактор).

Модели 3, 5, 6, 7, 8, 9 — мультипликативного типа, для расчета влияния факторов здесь используется весь спектр методов детерминированного факторного анализа.

### Список использованной литературы

1. ГОСТ Р 51303-2013. Торговля. Термины и определения [Электронный ресурс] : приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 28.08.2013 г. № 582-ст. — Режим доступа : [http://www.pravinfo.ru/dn\\_2014\\_34.shtml](http://www.pravinfo.ru/dn_2014_34.shtml).

2. Абрютин М.С. Экономический анализ товарного рынка и торговой деятельности: учеб. пособие / М.С. Абрютин. — М. : Изд-во «Дело и Сервис», 2010. — 464 с.

3. Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документообороте : учеб. пособие. — М. : Гросс-медиа, 2011. — 704 с.

4. Адамайтис Л.А. Товарооборот как фактор формирования прибыли торговой организации / Л.А. Адамайтис, И.И. Андрианова // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2011. — № 2. — С. 450–454.

5. Горячих С.П. Проблемы бухгалтерского учета в торговле / С.П. Горячих // Экономический механизм хозяйствования в условиях рыночной экономики : Тезисы докладов науч.-метод. конф. ВГСХА. — Киров : ВГСХА, 2002. — С. 45–47.

6. Чернов В.А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристический бизнес : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / В.А. Чернов; под ред. М.И. Баканова. — 2-е изд., переаб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 639 с.

7. Экономический анализ в торговле: учеб. пособие / под ред. М. И. Баканова. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 400 с.

8. Экономика, анализ и планирование на предприятии торговли : учебник для вузов / под ред. А.И. Соломатина. — СПб. : Питер, 2010. — 560 с.

### **Информация об авторе**

*Адамайтис Людмила Афанасьевна* — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, 610000, г. Киров, ул. Московская, 36, e-mail: la9536928673@mail.ru.

### **Author**

*Adamaytis Lyudmila Afanasevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Chair, Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, 36, Moskovskay St., Kirov, 610000, e-mail: la9536928673@mail.ru.

УДК 657.62

**Н.В. Палешева**

Вятский государственный университет,  
г. Киров

## **ЗНАЧЕНИЕ ПЕРЕОЦЕНКИ СТОИМОСТИ АКТИВОВ ДЛЯ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

В статье описывается значимость переоценки статей активов для формирования мнения о реальном имущественном положении общества на основе анализа норм законодательства о деятельности обществ с ограниченной ответственностью. Подчеркивается влияние показателей статей баланса на основные финансовые коэффициенты. Рассматривается порядок расчета основных финансовых коэффициентов организации на основе анализа существующей нормативной базы. Акцентируется внимание на существующих противоречиях в расчете коэффициента текущей ликвидности.

*Ключевые слова:* баланс, чистые активы, переоценка, рыночная стоимость, финансовое положение.

## **THE SIGNIFICANCE OF REVALUATION OF ASSETS FOR THE ANALYSIS OF FINANCIAL INDICATORS OF ACTIVITY**

This article describes the importance of the revaluation of balance sheet assets to form an opinion about the real property status of society on the basis of the analysis of the law rules, regulating the activities of Limited Liability Companies. The influence of the balance sheet items on key financial ratios is emphasized. The procedure for the calculation of main financial ratios of organization, based on an analysis of the existing normative base, is considered. The attention is focused on the existing contradictions in the calculation of the coefficient of current liquidity.

*Keywords:* balance, net assets, revaluation, market value, financial position.

Современный финансовый кризис ставит перед руководством экономических субъектов не только вопросы производственной сферы, но и предъявляет более высокие требования к информации, раскрываемой в бухгалтерской финансовой отчетности, являющейся единой системой данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Необходимым условием осуществления деятельности обществ с ограниченной ответственностью в соответствии со ст. 30 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» является расчет показателей чистых активов, а именно то, что показатель чистых активов должен быть рассчитан за три последних завершённых финансовых года, включая отчетный год [3]. Аналогичные требования содержатся в нормативных актах об акционерных обществах. Если величина чистых активов окажется меньше размера минимально необходимого уставного капитала, то в примечаниях к отчетности должны быть приведены меры по приведению стоимости чистых активов общества в соответствии с размером его уставного капитала.

В том случае, когда стоимость чистых активов общества останется меньше уставного капитала общества, оно должно принять одно из следующих решений: либо уменьшить уставный капитал до размера чистых активов, либо принять решение о ликвидации фирмы.

Предприятие как хозяйствующий субъект является юридическим лицом, в формировании капитала которого участвуют физические лица, претендующие на часть имущества организации в виде чистой прибыли.



Рис. 1. Регулярность оценки величины чистых активов

При распределении прибыли надо учитывать, что в соответствии с законодательством РФ общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между своими участниками, если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с федеральным законом о несостоятельности (банкротстве) или если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения.

Порядок расчета чистых активов утвержден Приказом Минфина РФ от 28.08.2014 г. № 84н и определяется как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации и величиной принимаемых к расчету обязательств организации [5]. Принимаемые к расчету активы включают все активы организации, за исключением дебиторской задолженности учредителей по взносам в уставный капитал. Принимаемые к расчету обязательства включают все обязательства организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества.

Величина чистых активов организации также может быть использована в текущей финансово-хозяйственной деятельности при решении вопросов совершения сделок купли-продажи предприятия как имущественного комплекса, передаче в аренду или залог, страховании, кредитовании, реорганизации юридических лиц, разрешении имущественных споров и в иных случаях. Подходы к оценке стоимости предприятия, в том числе на основе стоимости его активов регулируются федеральными стандартами оценки, вводимыми на территории РФ с 2011 года.

В частности, ФСО № 2 «Цель оценки и виды стоимости» установлены следующие виды стоимости объекта оценки: рыночная стоимость; инвестиционная стоимость; ликвидационная стоимость; кадастровая стоимость [7]. Относительно стоимости активов федеральным стандартом оценки «Оценка бизнеса

(ФСО № 8)» может применяться затратный подход. Использование указанных выше видов стоимости при составлении бухгалтерской финансовой отчетности также должно отвечать интересам основных групп пользователей.

Исходя из вышеизложенного, особую роль приобретает необходимость оценки имущества организации и подтверждения его рыночной стоимости. Отражение реальной рыночной стоимости активов позволяет обоснованно принимать следующие управленческие решения:

- 1) необходимость ликвидации фирмы;
- 2) возможность распределения части прибыли между участниками общества;
- 3) необходимость управления активами или обязательствами.

Формирование балансовой стоимости активов и обязательств организации регулируется нормативными актами по бухгалтерскому учету. Этими же законами определены случаи изменения балансовой стоимости активов в результате их переоценки в целях отражения в бухгалтерском балансе величины активов, представляющих наиболее реальную их оценку на дату составления бухгалтерской отчетности:

1) на основании п. 14 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» относительно основных средств организации;

2) на основании п. 16 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» относительно нематериальных активов организации;

3) на основании п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предусмотрена возможность отражения в отчетности обесценения материально-производственных запасов касательно морально устаревших, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество ценностей, либо ценностей, чья текущая рыночная стоимость снизилась;

4) на основании п. 20 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» относительно финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

5) на основании Приказа Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н установлена возможность создания резервов по сомнительным долгам в целях уточнения реального размера дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность, отражаемая в балансе и уточненная на сумму резервов по сомнительным долгам, представляет собой величину, реальной для получения по сроку, установленному для ее погашения.

Данные об имущественном положении организации также являются необходимой информацией, используемой в целях оценки признаков несостоятельности (банкротства) должника.

На основании ст. 3 Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, о выплате выходных пособий и об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены [2].



Для оценки имущественного положения должника нормативными актами предусмотрен расчет определенных показателей (табл.) [4].

Показатели, используемые для расчета финансовых коэффициентов

Наименование показателя для расчета финансовых коэффициентов	Экономическая характеристика показателя
Скорректированные внеоборотные активы	Сумма стоимости нематериальных активов (без деловой репутации и организационных расходов), основных средств, незавершенных капитальных вложений, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов
Оборотные активы	Сумма стоимости запасов (без стоимости отгруженных товаров), долгосрочной дебиторской задолженности, ликвидных активов, налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, задолженности учредителей по взносам в уставный капитал, собственных акций, выкупленных у акционеров
Ликвидные активы	Сумма стоимости наиболее ликвидных оборотных активов, краткосрочной дебиторской задолженности, прочих оборотных активов
Наиболее ликвидные оборотные активы	Денежные средства, краткосрочные финансовые вложения (без стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров)
Обязательства должника	Сумма текущих обязательств и долгосрочных обязательств должника
Собственные средства	Сумма капитала и резервов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов за вычетом капитальных затрат по арендованному имуществу, задолженности акционеров по взносам в уставный капитал и стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров;

На основе указанных показателей рассчитываются коэффициенты финансово-хозяйственной деятельности поквартально не менее чем за 2-летний период.

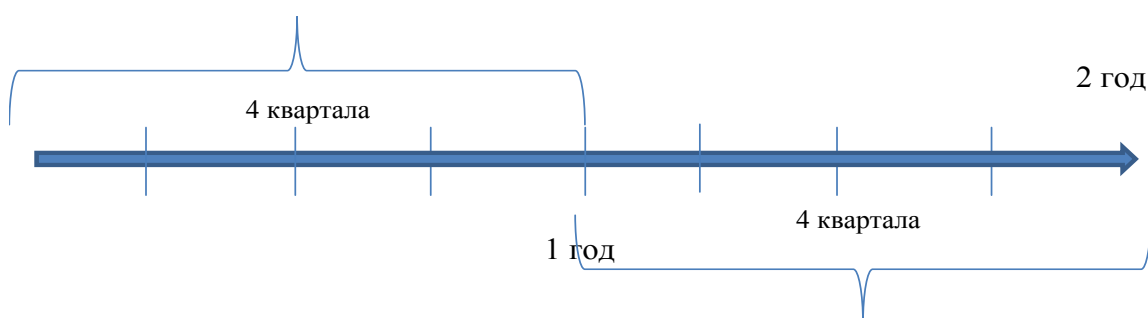


Рис. 2. Период оценки показателей финансово-хозяйственной деятельности

Минимальный перечень коэффициентов, используемых для оценки деятельности организации и порядок их расчета можно уточнить на основании рекомендаций по проведению арбитражными управляющими финансового анализа [4].

В соответствии с данными рекомендациями финансовый анализ деятельности организации рекомендуется проводить на основании бухгалтерской отчетности организации и формировать мнение об имущественном положении общества, его платежеспособности, финансовой устойчивости и эффективности деятельности на основании следующих коэффициентов:

1) характеризующих платежеспособность должника: абсолютной ликвидности, текущей ликвидности, показатель обеспеченности обязательств должника его активами, степень платежеспособности по текущим обязательствам;

2) характеризующих финансовую устойчивость: коэффициент автономии, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах;

3) характеризующих деловую активность: рентабельность активов, норма чистой прибыли.

Согласно п. 6 Постановления Правительства РФ от 25.06.2003 г. № 367 для анализа финансового состояния должника рекомендуется анализировать причины утраты платежеспособности и сформулировать вывод о возможности (невозможности) восстановления платежеспособности фирмы. Для этих целей учеными рекомендуется дополнительно в рамках предупредительных мер рассчитывать и анализировать показатели утраты (восстановления) платежеспособности, которые ранее были представлены в Распоряжении ФУДН при Госкомимуществе РФ от 12.08.1994 г. № 31-р [8].

На основании анализа нормативных актов, действующих на территории РФ в настоящее время, можно выявить несоответствия в методике расчета коэффициента текущей ликвидности. Согласно Постановлению Правительства РФ от 25.06.2003 г. № 367 в расчет коэффициента текущей ликвидности не включаются запасы, обеспечивающие процесс непрерывного функционирования организации. Основной акцент сделан на ликвидные активы, выраженные в денежной форме или средства в расчетах, которые подлежат возврату в случае их истребования. А общепринято в состав оборотных средств, исходя из новых форматов бухгалтерской отчетности, включать все виды оборотных активов, представленных во 2 разделе актива баланса «Оборотные активы».

В системе нормативного регулирования предусмотрены методики проведения финансового анализа в целях оценки вероятности восстановления платежеспособности должника. Эти же показатели могут использоваться в целях своевременного предупреждения негативных тенденций финансово-хозяйственной деятельности организации. Главное требование — использование реальной стоимости имущества, отраженного в активах организации и представленного в годовом отчете.

Рассмотрим влияние переоценки статей активов на финансовые показатели общества с ограниченной ответственностью, занятого предоставлением медицинских услуг. В результате пересчета статей баланса и использованием новых оценочных значений основных средств, а также уточнения реального к взысканию уровня обязательств организации, получили следующее соотношение коэффициента обеспеченности обязательств должника его активами (рис. 3, рис. 4).

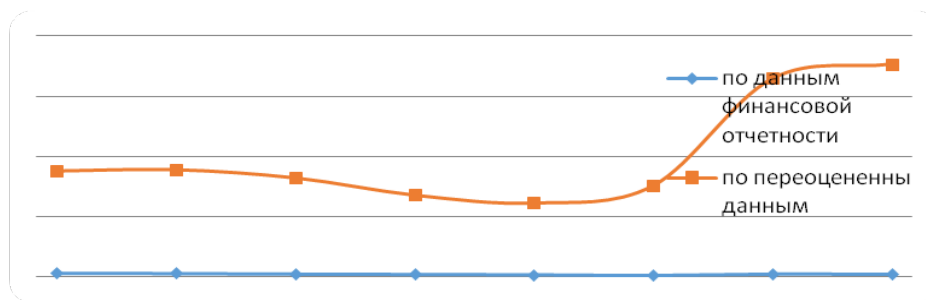


Рис. 3. Динамика коэффициента обеспеченности обязательств активами



Рис. 4. Динамика коэффициента финансовой независимости

Из представленных данных видно, что результаты переоценки активов и уточнение суммы обязательств, произведенное в соответствии с федеральными стандартами оценки, кардинальным образом изменило значение основных финансовых коэффициентов.

В соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском учете составленная финансовая отчетность должна информировать о реальном финансовом положении обществ, их финансовых результатах деятельности. Отчетность должна также предоставлять данные, соответствующие требованиям гражданского оборота. Дополнительными нормативными актами, регулирующими порядок оценки активов и обязательств общества, могут служить федеральные стандарты оценки, принимаемые на территории РФ с 2011 г., если они не идут в разрез с требованиями законодательства о бухгалтерском учете. Преобладающим является требование соответствия данных финансовой отчетности реальному имущественному положению организации.

### Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2>.
2. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39331](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331).
3. Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17819/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/).
4. Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 25.06.2003 г. № 367. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/12131539>.

5. Об утверждении порядка определения стоимости чистых активов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.08.2014 г. № 84н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=169895&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.05740435887077855>.

6. Об утверждении Методических положений по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса [Электронный ресурс] : Распоряжение ФУДН при Госкомимуществе РФ от 12.08.1994 г. № 31-р — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4847/fa43d878459b3a704b8e98ff0a9f31f197ee4c84/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4847/fa43d878459b3a704b8e98ff0a9f31f197ee4c84/)

7. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2) [Электронный ресурс]: приказ Минэкономразвития России от 20.05.2015 г. № 298. — Режим доступа : <http://fsa.gov.ru/index/staticview/id/192>.

8. Микитухо А.А. Аналитические показатели ликвидности и платежеспособности в системе финансового анализа банкротства фирмы [Электронный ресурс] / А.А. Микитухо // Фундаментальные исследования. — 2014. — № 6. — Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/analiticheskie-pokazateli-likvidnosti-i-platezhesposobnosti-v-sisteme-finansovogo-analiza-bankrotstva-firmy-1>.

### **Информация об авторе**

*Палешева Надежда Владимировна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, 610000, г. Киров, ул. Московская, 36, e-mail: [npalesheva@yandex.ru](mailto:npalesheva@yandex.ru).

### **Author**

*Palesheva Nadezda Vladimirovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, 36, Moskovskay St., Kirov, 610000, e-mail: [npalesheva@yandex.ru](mailto:npalesheva@yandex.ru).

УДК 65.011.4

**С.А. Макаренко**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

Системе сбалансированных показателей в научной и экономической литературе последних лет уделяется достаточно много внимания. Свою популярность система обрела благодаря, во-первых, возможности трансформации стратегии де-

тельности организации в конкретный набор показателей, во-вторых, учету интересов различных групп: собственников, персонала, клиентов, в-третьих, использованию финансовых и нефинансовых показателей, которые позволяют наиболее достоверно оценить эффективность деятельности организации и т.д.

В статье рассматриваются вопросы использования системы сбалансированных показателей в качестве инструмента в стратегическом менеджменте, в стратегическом контроллинге, в стратегическом анализе, в стратегическом управленческом учете. Отмечается недостаточная проработанность в системе сбалансированных показателей отдельных методических и практических аспектов.

*Ключевые слова:* система сбалансированных показателей, методика системы сбалансированных показателей.

**S.A. Makarenko**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE PROBLEM ASPECTS OF USE OF THE BALANCED SCORECARD**

A lot of attention is paid to the balanced scorecard in scientific and economic literature of the last years. The system has found its popularity within, first, a possibility of transformation the strategy of the organization activity due to a specific set of indicators; secondly, an accounting of interests of various groups such as owners, personnel, clients; thirdly, using a financial and non-financial indicators which allow to estimate the efficiency of the organization activity, etc., most authentically.

The items of use of the balanced scorecard as the tool in strategic management, in strategic controlling, in the strategic analysis, in strategic managerial accounting are considered in the article. The insufficient development in the balanced scorecard of separate methodical and practical aspects is noted.

*Keywords:* balanced scorecard, technique of the balanced scorecard.

В настоящее время система сбалансированных показателей (ССП), разработанная Р. Нортон и Д. Капланом, активно внедряется в практику деятельности различных компаний. Этот инструмент управления, положительно зарекомендовавший себя на западе, начиная с 90-х гг. прошлого века, начинает использоваться и в российских организациях. Несомненным достоинством СПП является возможность ее использования коммерческими и некоммерческими организациями, а также для целей государственного управления.

ССП рассматривают в качестве своего инструмента в стратегическом менеджменте, в стратегическом контроллинге, в стратегическом анализе, в стратегическом управленческом учете. С точки зрения стратегического менеджмента система сбалансированных показателей является «технологией управления» [1]. При этом конечные цели управления определяются в форме конкретных показателей: прибыль, рентабельность, стоимость компании и т.д. И от того насколько верно определен набор показателей зависят результаты деятельности организации. С позиции стратегического контроллинга сбалансированные по-

казатели выступают как индикаторы для оценки деятельности организации [5]. Стратегический учет и анализ рассматривает ССП как информационную базу для принятия стратегических управленческих решений [3; 4; 7].

Таким образом, ССП выступает как технология управления, как способ оценки результатов управления, как информационная база для принятия управленческих решений.

Традиционно в ССП выделяют четыре группы показателей, с помощью которых выражаются конечные стратегические цели организации:

- финансы;
- клиенты;
- бизнес-процессы;
- персонал и развитие.

Группа «Финансы» включает финансовые показатели. Методики расчета финансовых показателей являются хорошо проработанными как в зарубежной, так и в отечественной экономической литературе. Группа «Клиенты» характеризует внешнее окружение организации и ее отношения с клиентами, например, доходность клиента, объем рынка и т.д. Показатели в группе «Бизнес-процессы» описывают внутренние процессы предприятия, например, снабжение, производство, сбыт и т.д. В группе «Персонал и развитие» выражается способность персонала организации к обучению и развитию, например, индекс удовлетворенности персонала, производительность труда и т.д.

ССП базируется на трех основных принципах: причинно-следственные связи, ориентация на факторы достижения результатов, взаимосвязь с финансовыми показателями [3].

При внедрении ССП в организации требуется наличие систем стратегического и оперативного планирования, оперативного и стратегического учета и отчетности, согласованность стратегических и оперативных целей, а также четкое выделение бизнес-процессов.

Несмотря на то, что ССП доказала свою эффективность для целей управления и оценки эффективности деятельности организации, имеется ряд проблем, возникающих при внедрении ССП. Выделим некоторые проблемные аспекты, методического и практического плана, связанные с ССП:

1. ССП не является окончательно сформировавшейся системой, поскольку отдельные ее элементы подвергаются изменениям методического характера. Основная цель изменений — совершенствование системы для повышения эффективности деятельности организации. Кроме того, ССП индивидуальна для каждой конкретной организации, поскольку нет единой методики ее создания. Поэтому от менеджеров требуется определенная творческая работа по разработке показателей в рамках традиционной структуры: финансы, клиенты, бизнес-процессы, персонал и развитие. Данная работа для менеджеров не является какой-то разовой. В процессе работы с ССП необходимо будет постоянно корректировать систему показателей, формируя ее оптимальную структуру на данном этапе. Это требует от организации постоянного улучшения ССП для целей управления.

2. Отсутствие единой методики формирования ССП вызывает трудности в подборе показателей для той или иной стратегической цели организации, осо-

бенно когда проблематично найти способ измерения цели (например, стратегическая цель — «создать благоприятный имидж организации»). При этом на практике часто возникают вопросы с определением показателей групп «Клиенты», «Бизнес-процессы», «Персонал и развитие».

3. Наличие нефинансовых показателей (например, удовлетворенность персонала), сбор данных по которым невозможно осуществить автоматически через информационные системы, требует выделения отдельных рабочих мест соответственно для сбора и введения информации.

4. Для полноценной работы ССП должен быть накоплен значительный массив информации для проведения анализа, что потребует несколько лет для формирования статистики по показателям.

5. В ССП не уделяется достаточного внимания оценке рисков. Поэтому некоторыми экономистами предлагается модернизировать модель ССП, путем включения в нее системы оценки рисков [2; 6].

6. При использовании мирового опыта работы ССП (показателей успешных зарубежных компаний) существует вероятность, что часть показателей может быть неактуальна в российских условиях в силу специфики экономики. В таком случае ССП становится формальной и выполняет вспомогательную функцию.

7. При ориентации ССП на существующую организационную структуру, а не на фактические бизнес-процессы с учетом их развития и реструктуризации, возникает опасность несогласованности действий по центрам ответственности, и как следствие, снижение эффективности деятельности организации при одновременном повышении стратегических рисков [4].

8. Достаточно трудно связать систему вознаграждения менеджеров с достигнутыми результатами (уровнями показателей). Не редки случаи «продвижения» определенных показателей для целей повышения вознаграждения в ущерб другим немаловажным показателям.

9. Психологическая неготовность менеджеров к определенной «прозрачности» и измеримости их деятельности, определению ответственности за выполнение разработанных показателей и инициатив.

В заключении следует отметить, что процесс внедрения ССП в целом требует значительных временных затрат и денежных вложений. Так, сроки внедрения ССП могут колебаться от 3–4 месяцев (по версии создателей ССП) до 3 лет и более по факту. При этом менеджмент организации должен обладать высоким уровнем профессиональных знаний и быть готовым к постоянному обучению и развитию. Все это представляет собой значительный объем работы.

Вместе с тем, несмотря на трудности, многими исследователями отмечается, что на сегодняшний день ССП среди всех показателей оценки деятельности организации является наиболее эффективной и прогрессивной [5].

### **Список использованной литературы**

1. Акулов А.О. Системы сбалансированных показателей: учеб. пособие / А.О. Акулов; Кемеровский государственный университет. — Кемерово, 2014. —

142 с. — Режим доступа : [http://biblioclub.ru/index.php?page=book\\_view\\_red&book\\_id=278243](http://biblioclub.ru/index.php?page=book_view_red&book_id=278243).

2. Емельянова М.В. Отражение рисков в системе управления организацией на основе сбалансированной системы показателей [Электронный ресурс] / М.В. Емельянова // Бизнес и проблемы долгосрочного устойчивого социально-экономического развития. — СПб. : НОУ ВПО «Институт бизнеса и права», 2013. — 194 с. — Режим доступа : <http://www.ibl.ru/konf/180413/otrazhenie-riskov-v-sisteme-upravlenija-organizaciej.html>.

3. Крылов С.И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей / С.И. Крылов. — М. : Финансы и статистика, 2010. — 152 с.: ил.

4. Мельник М.В. Анализ и контроль в коммерческой организации : учебник / М.В. Мельник, В.В. Бердников. — М. : Эксмо, 2011. — 560 с. — (Полный курс МВА).

5. Сацук Т.П. Системы показателей стратегического контроллинга в организациях торговли / Т.П. Сацук, Т.В. Игнатова // Вестник Челябинского государственного университета. — 2007. — № 19. — Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/sistemy-pokazateley-strategicheskogo-kontrollinga-v-organizatsiyah-torgovli>.

6. Хабибуллин Р.Г. Оценка рисков предприятий сферы автосервиса на основе системы сбалансированных показателей [Электронный ресурс] / Р.Г. Хабибуллин, И.В. Макарова, Л.М. Мухаметдинова, Д.Ю. Шакирова // Сборники конференций НИЦ Социосфера. — 2011. — № 28. — Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-riskov-predpriyatij-sfery-avtoservisa-na-osnove-sistemy-sbalansirovannyh-pokazateley>.

7. Юрьева Л.В. Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л.В. Юрьева [и др.]. — М. : ИНФРА-М, 2014. — 336 с.

### **Информация об авторе**

*Макаренко Светлана Александровна* — кандидат экономических наук, старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [makarenko\\_svetla@mail.ru](mailto:makarenko_svetla@mail.ru).

### **Author**

*Makarenko Svetlana Aleksandrovna* — PhD, Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Auditing, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [makarenko\\_svetla@mail.ru](mailto:makarenko_svetla@mail.ru).



**ОБ УТОЧНЕНИИ МЕТОДИКИ РАСЧЕТА  
НЕКОТОРЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИ ОЦЕНКЕ  
ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ  
КАК САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА,  
ВХОДЯЩЕГО В ГРУППУ КОМПАНИЙ**

Современные реалии диктуют предпринимателям создавать некую интегрированную структуру и при этом они позиционируют себя как Группа компаний, состоящая из различных организаций, связанных с торговой деятельностью. В предложенной статье уточнена методика расчета показателей амортизация емкости и емкости прочих расходов при оценке эффективности деятельности торговой организации, как самостоятельного экономического субъекта, входящего в Группу компаний.

*Ключевые слова:* торговая организация, интегрированная структура, Группа компаний, затратный подход, амортизациоёмкость, ёмкость прочих расходов, эффективность деятельности.

**O.L. Mikhalyova**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

**AN UPDATED METHOD OF CALCULATION OF SOME INDICATORS  
TO ASSESS THE EFFECTIVENESS TRADE ORGANIZATION  
AS AN INDEPENDENT ECONOMIC ENTITY, INCLUDED  
IN THE GROUP OF COMPANIES**

The modern realities dictate to the entrepreneurs to create an integrated structure and thus positioning themselves as a Group of companies consisting of various entities associated with trading activities. The article refined method of calculating depreciation rates of capacity and capacity of other expenses in the evaluation of the effectiveness of the trade organization, as an independent economic entity within the group of companies.

*Keywords:* trade organization, the integrated structure, the Group companies, the cost approach, amortization capacity, the capacity of other expenses, the effectiveness of operations.

В современных условиях, предприниматели, осуществляющие торговую деятельность, как правило, создают некую интегрированную структуру и позиционируют себя как Группа компаний, в состав которой могут входить различные организации, тесно связанные с торговой деятельностью (сбытовые, марке-

тинговые организации, а также финансовые подразделения). Это объясняется, прежде всего, необходимостью повышения эффективности управления и минимизации рисков деятельности таких интегрированных структур, обеспечения охраны бизнеса от внешних негативных воздействий и также потребностью в защите конфиденциальности конечных владельцев в области использования управленческой информации.

Однако, оценка эффективности деятельности торговой организации, как самостоятельного экономического субъекта, входящего в Группу компаний, в аспекте управления ею руководителем, производится с помощью некоторых экономических и финансовых показателей, которые, в свою очередь, классифицируются в разрезе подходов к оценке эффективности деятельности (затратный подход, подход по чистой доходности, капитальный подход) [1].

В данной статье уделяется внимание некоторым показателям затратного подхода к оценке эффективности деятельности торговой организации, входящей в Группу компаний, к которым в основном относятся показатели емкости, а именно: товароемкость, амортизациоёмкость, зарплатоемкость, емкость прочих расходов [2].

Анализ показателей эффективности деятельности торговой организации, входящей в Группу компаний, затратного подхода, показал, что выявляются некоторые особенности при определении показателей амортизациоёмкости и емкости прочих расходов, отличные от значений показателей, рассчитываемых традиционным методом [3]. Так, традиционные методы предполагают при расчете показателя амортизациоёмкости использовать в качестве делимого, показатель расходов по начисленной амортизации основных средств. На наш взгляд, для расчета показателя амортизациоёмкости необходимо использовать в числителе также расходы по аренде торговых площадей (в оптовой торговле имеется ввиду аренда складских помещений), так как в торговых организациях, как правило, основные средства переведены в состав материально-производственных запасов, либо арендуются. В связи с тем, что сумму расходов по аренде в торговых организациях нами предлагается включать в состав расходов по амортизации, следовательно, при расчете показателя емкости прочих расходов необходимо эту сумму расходов исключить.

Сравнительная динамика амортизациоёмкости и емкости прочих расходов, рассчитанные при помощи традиционной и уточненной нами методиками деятельности торговых организаций, входящих в Группу «НС» за 2013–2015 гг. представлена в табл. 1.

Анализ данных табл. 1 показал, что показатели амортизациоёмкости в исследуемых торговых организациях, рассчитанные по предложенной нами методике, выше, чем данные показатели, рассчитанные по традиционной методике, а показатели емкости прочих расходов, рассчитанные по предложенной нами методике ниже, чем данные показатели, рассчитанные по традиционной методике. То есть, делимое при расчете емкости прочих расходов частично «перетекло» в делимое при расчете амортизациоёмкости.

Таблица 1

Сравнительная динамика амортизациоёмкости и ёмкости прочих расходов, рассчитанные при помощи традиционной и уточненной нами методикам деятельности торговых организаций, входящим в Группу «НС» за 2013–2015 гг.

Показатели	Анализируемый период												Среднее значение
	1 кв. 2013	2 кв. 2013	3 кв. 2013	4 кв. 2013	1 кв. 2014	2 кв. 2014	3 кв. 2014	4 кв. 2014	1 кв. 2015	2 кв. 2015	3 кв. 2015	4 кв. 2015	
Торговая организация 1													
Амортизациоёмкость	0,009	0,008	0,006	0,007	0,008	0,006	0,009	0,008	0,007	0,007	0,008	0,009	0,008
Уточненная амортизациоёмкость	0,021	0,020	0,018	0,023	0,024	0,028	0,036	0,032	0,043	0,056	0,054	0,052	0,034
Ёмкость прочих расходов	0,074	0,071	0,069	0,099	0,088	0,096	0,092	0,084	0,096	0,078	0,084	0,089	0,085
Уточненная ёмкость прочих расходов	0,062	0,056	0,053	0,065	0,058	0,068	0,069	0,069	0,057	0,056	0,056	0,057	0,061
Торговая организация 2													
Амортизациоёмкость	0,003	0,005	0,004	0,003	0,008	0,007	0,006	0,004	0,006	0,009	0,006	0,004	0,005
Уточненная амортизациоёмкость	0,018	0,023	0,025	0,025	0,028	0,027	0,025	0,028	0,029	0,039	0,032	0,031	0,028
Ёмкость прочих расходов	0,053	0,059	0,053	0,069	0,041	0,047	0,057	0,075	0,072	0,098	0,074	0,098	0,066
Уточненная ёмкость прочих расходов	0,038	0,040	0,032	0,044	0,020	0,032	0,042	0,054	0,051	0,071	0,057	0,073	0,046
Торговая организация 3													
Амортизациоёмкость	0,032	0,054	0,023	0,021	0,022	0,026	0,024	0,023	0,022	0,024	0,022	0,018	0,026
Уточненная амортизациоёмкость	0,049	0,075	0,043	0,049	0,050	0,046	0,048	0,042	0,045	0,043	0,045	0,045	0,048
Ёмкость прочих расходов	0,082	0,090	0,087	0,089	0,082	0,091	0,080	0,087	0,083	0,099	0,100	0,092	0,089
Уточненная ёмкость прочих расходов	0,061	0,068	0,059	0,052	0,054	0,054	0,058	0,057	0,050	0,054	0,055	0,056	0,057

Так, среднее значение амортизациоёмкости в Торговой организации 1 составляет 0,008, а среднее значение уточненной амортизациоёмкости — 0,034. Среднее значение ёмкости прочих расходов в Торговой организации 1 составляет 0,085, а среднее значение уточненной нами ёмкости прочих расходов — 0,061. Такое изменение наблюдается и по всем остальным анализируемым торговым организациям.

В табл. 2 представлены средние значения исследуемых показателей, характеризующих эффективность деятельности торговых организаций, входящих в Группу «НС», рассчитанные по уточненной методике за 2013–2015 гг.

Таблица 2

Средние значения исследуемых показателей, характеризующих эффективность деятельности торговых организаций, входящих в Группу «НС», рассчитанные с учетом уточненной методики за 2013–2015 гг.

Наименования показателя	Среднее значение показателей		
	Торговая организация 1	Торговая организация 2	Торговая организация 3
Показатели затратного подхода (показатели ёмкости):			
Амортизациоёмкость	0,034	0,028	0,048
Ёмкость прочих расходов	0,061	0,046	0,057

Исходя из анализа средних показателей ёмкости, представленных в табл. 2, следует, что значение показателя амортизациоёмкости во всех трех торговых организациях, входящих в Группу, ниже, чем значение ёмкости прочих расходов. Так, в Торговой организации 3, например, амортизациоёмкость составляет 0,048, а ёмкость прочих расходов — 0,057. При определении амортизациоёмкости, как было сказано выше, включены в расчет расходы по аренде складских помещений, а при расчете ёмкости прочих расходов в их состав включены прочие расходы торговой организации, за исключением: расходов на амортизацию, включая расходы аренды; расходов по оплате труда; расходов на закупку товара. Это могут быть транспортные расходы, расходы по услугам связи, расходы по содержанию помещений, расходы по обслуживанию технических средств, налоги торговой организации, начисляемые за счет расходов и др.

Таким образом, определение некоторых показателей для целей оценки эффективности деятельности торговой организации, входящей в Группу компаний, имеет свою особенность, которая зависит от вида деятельности организации. Предложенная уточненная методика расчета исследуемых показателей экономической эффективности, на наш взгляд, более достоверно отображает результат оценки эффективности деятельности торговой организации, входящей в Группу компаний.

### Список использованной литературы

1. Белик Е.В. Проблемы комплексной оценки экономической эффективности деятельности предприятия / Е.В. Белик // Вестник Иркутского Государ-

ственного Технического Университета. — Иркутск : Изд-во ИрГТУ, 2011. — № 11. — С. 204–209.

2. Житлухина О.Г. Проблемы оценки экономической эффективности деятельности корпораций, осуществляющих ее диверсификацию в форме групп компаний / О.Г. Житлухина, О.Л. Михалева // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2014 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. — 338 с.

3. Михалева О.Л. Об особенностях определения некоторых показателей для целей оценки эффективности деятельности торговой организации, входящей в группу, в аспекте экономической безопасности / О.Л. Михалева // Современные тенденции политического, экономического развития и проблемы управления в странах АТР : материалы II науч.-практ. конф. с междунар. участием, г. Владивосток, 19-20 нояб. 2015 г. / науч. ред. В.А. Останин ; ред. кол.: А.С. Белов, Е.И. Бережнова, С.В. Коваленко, С.Г. Пушкарев, С.Ю. Ракутько, С.Н. Садовой. — Владивосток : Приморский филиал РАНХиГС, 2015. — 479 с.

### **Информация об авторе**

*Михалева Оксана Леонидовна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: mihaleva\_ol@mail.ru.

### **Author**

*Mikhalyova Oksana Leonidovna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: mihaleva\_ol@mail.ru.

УДК 657.1

**Т.Г. Арбатская**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ОБ УЧЕТЕ С 2016 ГОДА БЮДЖЕТНЫМИ (АВТОНОМНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ СУБСИДИЙ НА ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЯ УЧРЕДИТЕЛЯ**

В статье рассмотрены новые требования к отражению в бухгалтерском учете субсидий, полученных государственными (муниципальными) учреждениями на финансовое обеспечение уставной деятельности. Автором выявлены противоречия требований действующего законодательства относительно порядка бухгалтерского учета доходов в виде субсидий. В частности, спорным является вопрос начисления суммы дохода от субсидии на дату заключения со-

глашения с учредителем. Кроме этого, в нормативных актах сохраняется некорректная корреспонденция счетов по учету субсидий. По мнению автора, Министерству Финансов России следует внести исправления в действующее законодательство.

*Ключевые слова:* бюджетные и автономные учреждения, субсидия, дата признания, доходы, дебиторская задолженность, бухгалтерская отчетность.

**T.G. Arbatskaya**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE ACTUAL QUESTIONS OF RECEIVED STATE (MUNICIPAL) INSTITUTIONS GRANTS OF THE FOUNDER IN ACCOUNTING IN 2016**

The article deals with the new requirements to report the subsidies received by the state (municipal) institutions for the assignment of the founder. The author reveals the contradictions of the current legislation concerning the order of accounting in the form of subsidy income. In particular, it is debatable amount of income from the date of the grant agreement with the founder. In addition, the regulations retained incorrect correspondence accounts of the subsidies. According to the author, the Ministry of Finance of Russia should amend the current legislation.

*Keywords:* state (municipal) institutions, grant, date of recognition, income, receivables, financial statements.

Настоящая статья посвящена проблемам, возникающим при отражении в учете и отчетности субсидий, выделяемых бюджетным (автономным) учреждениям на ведение уставной деятельности. На основании ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ<sup>1</sup> (далее — БК РФ) именно субсидии учредителя являются основным источником финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений. Несмотря на то, что в последнее время в процессе реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе были приняты новые законодательные акты, изменяющие подходы к учету субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, противоречия требований действующих норм сохраняются до сих пор. Это приводит к различным толкованиям, и, как следствие, к большому количеству запросов в адрес Минфина от практикующих специалистов относительно порядка отражения субсидий в бухгалтерском учете. Министерство Финансов России регулярно выпускает разъяснения, касающиеся особенностей отражения в бухгалтерском учете и отчетности бюджетных (автономных) учреждений операций со средствами субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, тем не менее, часть вопросов остается неурегулированной до настоящего времени. В частности, до сих пор дискуссионным является вопрос о сумме начисления дохода от поступлений субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания. Кроме этого, в связи с неполным внесением изменений в Инструкции по ведению учета в бюджетных и автономных учре-

ждениях с 01.01.2016 г. корреспонденция счетов по отражению операций со средствами субсидий в указанных Инструкциях является некорректной.

Рассмотрим изменения действующего законодательства, действующие с 01.01.2016 г. относительно порядка бухгалтерского учета субсидии учредителя, предоставляемой в качестве финансового обеспечения уставной деятельности бюджетного и автономного учреждений.

Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя, установленного для бюджетного (автономного) учреждения осуществляется за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации или местных бюджетов в порядке, установленном соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией (п. 4 ст. 69.2 БК РФ). В настоящее время порядок формирования задания, порядок финансового обеспечения его выполнения, определения объема и условий предоставления субсидий устанавливаются:

– в отношении федеральных учреждений — Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 (далее — Постановление № 640);

– в отношении учреждений Иркутской области — Постановлением Правительства Иркутской области от 31.12.2010 г. № 348-пп «О реализации отдельных положений Бюджетного кодекса РФ»;

– в отношении муниципальных учреждений г. Иркутска — Постановлением администрации г. Иркутска от 31.12.2010 г. № 031-06-3295/10 «О порядке формирования муниципального задания в отношении муниципальных учреждений г. Иркутска и финансового обеспечения выполнения муниципального задания».

Субсидия на выполнение задания учредителя в течение финансового года предоставляется на основании соглашения, заключаемого между учредителем и учреждением. В соглашении определяются права, обязанности и ответственность сторон, в том числе объем, периодичность и сроки предоставления субсидии в течение финансового года.

Субсидия перечисляется в установленном порядке бюджетным учреждениям на лицевые счета, открытые им в финансовом органе, а автономным учреждениям — на лицевые счета в финансовом органе либо на счета, открытые в кредитной организации.

До 01.01.2016 г. доходы бюджетных и автономных учреждений от поступлений субсидий на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания относились на статью 180 «Прочие доходы» КОСГУ. Согласно поправкам, внесенным в Указания о порядке применения бюджетной классификации № 65н<sup>1</sup>, с 2016 года доходы в виде субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания отнесены к статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» КОСГУ. При этом интересно отметить, что доходы бюджетных и автономных учреждений, получаемые в виде субсидии на иные це-

---

<sup>1</sup> Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.07.2013 г. № 65н // СПС «КонсультантПлюс».

ли или на цели осуществления капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности, продолжают отражаться по статье 180 «Прочие доходы» КОСГУ<sup>1</sup>.

При изменении с 01.01.2016 г. порядка применения бюджетной классификации, логично ожидать изменения порядка бухгалтерского учета субсидии, предоставляемой учредителем для выполнения государственного (муниципального) задания. В частности, при формировании номера рабочего счета необходимо учесть новые коды бюджетной классификации, действующие с 2016 года в отношении доходов в виде субсидии, на выполнение задания учредителя. Вместе с тем, исследование показало, что при обновлении Инструкции № 174н<sup>1</sup> и Инструкции № 183н<sup>2</sup> приказами Минфина России от 31.12.2015 г. № 227н, 228н изменения, касающиеся нового порядка учета доходов от субсидий на выполнение задания учредителя, были внесены не полностью. Таким образом, в настоящее время в инструкциях №174н<sup>2</sup>, 183н<sup>3</sup> частично установлена устаревшая корреспонденция счетов по начислению доходов от субсидии, не соответствующая требованиям бюджетного законодательства (табл. 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету субсидий<sup>3</sup>

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Начислены доходы от получения субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на основании условий заключенного соглашения:		
– бюджетным учреждением;	4 205 81 560	4 401 10 180
– автономным учреждением;	4 205 80 000	4 401 10 180
2. Поступление субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания:		
– на лицевой счет бюджетного учреждения;	4 201 11 510	4 205 31 660
– на лицевой счет автономного учреждения;	4 201 11 000	4 205 30 000
– на счет автономного учреждения, открытый в кредитной организации	4 201 21 000	4 205 30 000

С целью преодоления противоречий Минфин России в письме от 01.04.2016 № 02-06-07/19436 разъяснил новый порядок учета учреждениями сумм полученных субсидий. Предлагаемая Минфином России в указанном Письме корреспонденция счетов отличается от корреспонденции счетов, установленной действующими положениями Инструкций №174н и 183н (табл. 2).

<sup>1</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 16.12.2010 г. № 174н // СПС «Консультант-Плюс».

<sup>2</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 23.12.2010 г. №183н // СПС «Консультант-Плюс».

<sup>3</sup> Составлено автором на основании Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению от 16.12.2010 г. № 174н и Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению от 23.12.2010 г. №183н.



Корреспонденция счетов по учету субсидий согласно  
письму Минфина России от 01.04.2016 № 02-06-07/19436

Описание операции	Дебет	Кредит
Начисление доходов будущих периодов в сумме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания бюджетным (автономным) учреждением	4 205 31 560	4 401 40 130
	4 205 30 000	4 401 40 130
Признание доходами текущего (отчетного) периода доходов будущих периодов субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания	4 401 40 130	4 401 10 130
Начисление доходов в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания	4 205 30 000 (4 205 31 560)	4 401 10 130

На основе вышеизложенного считаем, что указанная проблема носит технический характер и может быть решена путем согласования применения счетов 4 205 30 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ» и 4 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг» с учредителем и закрепления корректной корреспонденции счетов в учетной политике учреждения.

Кроме этого, по нашему мнению, Минфину России следует внести изменения в названия счетов 4 205 30 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг, работ» и 4 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг», т.к. действующие названия счетов не отражают особенности учитываемых на них операций — не только по платным услугам, но и по расчетам с учредителем по получению субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания.

Также на протяжении длительного времени остаются дискуссионными вопросы относительно даты признания дохода и суммы дохода от субсидии в учете учреждения. Вопросы бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности расчетов с учредителями по полученным субсидиям на выполнение задания и признанием дохода рассматриваются многими авторами: О. Гришковой [2], Г. Зайцевой [3], Н. Курочкиной [4], Л. Ларцевой [5], М.В. Леоновой [6], Т. Сильвестровой [7] и другими.

Несмотря на большое количество исследований разных авторов, несмотря на внесенные изменения в инструкции по ведению учета в бюджетных и автономных учреждениях, а также публикацию разъясняющих писем Минфина России, четкие рекомендации относительно порядка учета доходов от субсидии в учете учреждения до настоящего времени отсутствуют. В частности, не до конца урегулированы вопросы даты признания дохода и суммы, в которой субсидия отражается в учете. В более ранних публикациях автором на практических примерах доказывалось, что рассматриваемые вопросы являются принципиальными, поскольку они обуславливают возникновение дебиторской или же кредиторской задолженности учреждения и, соответственно, влияют на показатели бухгалтерской отчетности [1].

Анализ требований действующего законодательства показал отсутствие единого подхода к вопросу даты и суммы отражения дохода от субсидии в учете учреждения. С одной стороны, на основании норм п. 197, 295 Инструкции

№157н<sup>1</sup> признание доходов учреждением должно осуществляться по методу начисления в момент возникновения требования к плательщикам доходов в полной сумме. То есть доход от субсидий на выполнение задания учредителя должен начисляться при заключении соглашения между учредителем и учреждением в объеме субсидии, предоставляемой учреждению на год.

С другой стороны, согласно п. 150 Инструкции № 174н<sup>6</sup> и п.178 Инструкции № 183н<sup>7</sup>, начисление доходов учреждения в сумме полученных субсидий на выполнение задания отражается на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833) (Отчета по субсидиям). Следовательно, доходы отражаются в бухгалтерском учете только тогда, когда расходы, произведенные учреждением за счет этих средств, подтверждены отчетом, согласованным с учредителем. В этом случае документом — основанием для отражения субсидии в составе доходов будет служить отчет, утвержденный учредителем, а датой начисления дохода будет являться дата утверждения отчета учредителем. В силу указанных противоречий авторами предлагаются различные варианты отражения в бухгалтерском учете даты и суммы начисления доходов. Так, Л. Ларцева рекомендует закрепить порядок начисления доходов в полном объеме или в размере ежеквартальных сумм в учетной политике учреждения [5]. По нашему мнению, такой порядок начисления доходов в виде субсидии на выполнение задания учредителя не соответствует общей методологии учета доходов и вступает в противоречие с требованиями п. 295 Инструкции № 157н<sup>4</sup>, согласно которым признание доходов должно производиться методом начислений и в сумме сделки, указанной в договоре (в нашем случае — соглашения о предоставлении субсидии).

Письмом Минфина России от 01.04.2016 г. №02-06-07/19436 установлено два возможных способа учета доходов от субсидии на выполнение задания в зависимости от года, на который заключается соглашение:

- в составе доходов будущих периодов;
- в составе доходов текущего периода.

Признание субсидий в качестве доходов будущих периодов производится в случае, если соглашение о предоставлении субсидии заключается в текущем финансовом году на очередной финансовый год (например, соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя на 2016 г. заключено в декабре 2015 г.). Такой порядок соответствует требованиям п. 301 Инструкции 157н. В этом случае на дату заключения соглашения в декабре 2015 г. учреждению следует признать доходы от субсидии в качестве доходов будущих периодов в полной сумме. В текущем (отчетном) периоде при наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения вне зависимости от факта перечисления субсидии учреждению следует признать доходами текущего (отчетного) периода ранее начисленные доходы будущих пери-

---

<sup>1</sup> Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 №157н // СПС «КонсультантПлюс».

одов и отразить начисление доходов текущего (отчетного) финансового года в сумме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания.

При втором способе субсидии отражаются в составе доходов текущего финансового года. Например, соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя заключается в текущем финансовом году (в январе 2016 года на 2016 год). В этом случае суммы субсидий отражаются в бухгалтерском учете учреждения как доходы текущего периода. При этом утвержденный учредителем отчет о субсидии в качестве документа, являющегося основанием для начисления доходов по субсидиям на выполнение задания, Минфином России не назван [1].

В связи с неоднозначностью данного вопроса Минфин России в Письме от 05.04.2013 г. № 02-06-07/11164 ранее также приводил пояснения по отражению сумм субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания в бухгалтерском учете учредителя и учреждения. В бюджетном учете учредителя бюджетные обязательства по предоставлению субсидий учреждениям на соответствующий финансовый год подлежат отражению в сумме заключенных соглашений. Признание обязательств с их отнесением на финансовый результат текущего финансового года осуществляется в учете учредителя по методу начисления (при наступлении даты предоставления субсидии в соответствии с условиями соглашения) вне зависимости от факта перечисления субсидии. Принятие и исполнение учредителем денежных обязательств по предоставлению субсидии на выполнение задания отражается в учете учредителя также согласно условиям заключенных соглашений<sup>1</sup>.

С учетом необходимости симметричного отражения информации в учете учредителя и учреждения (данные о расчетах по субсидиям в отчетности учреждения и учредителя должны совпадать), считаем, что в учете учреждения начисление доходов от поступления субсидии также должно осуществляться в соответствии с методом начисления на дату заключения соглашения и в полной сумме заключенного соглашения.

Также, по нашему мнению, не совсем логично установление различного порядка бухгалтерского учета дохода от субсидии в зависимости от года, на который заключается соглашение. Согласно п. 197 Инструкции № 157н «учет расчетов по суммам доходов производится в момент возникновения требований к их плательщикам, возникающих в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета возложенных согласно законодательству Российской Федерации, на него функций, а также поступивших от плательщиков предварительных оплат». Соглашение о предоставлении субсидии на выполнение задания учредителя предусматривает общий (годовой) объем предоставляемой субсидии в соответствии с графиком перечисления, но не реже 1 раза в квартал. В связи с тем, что бухгалтерская отчетность бюджетными и автоном-

---

<sup>1</sup> Об отражении в бухгалтерском учете учреждений, операций по предоставлению субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и субсидий на иные цели [Электронный ресурс] : письмо Минфина от 05.04.2013 г. №02-06-07/11164 // СПС «КонсультантПлюс».

ными учреждениями составляется ежеквартально<sup>1</sup>, считаем, что при заключении соглашения в текущем финансовом году на текущий финансовый год доходы от субсидии целесообразно отражать в составе доходов будущих отчетных периодов в полной сумме. По нашему мнению, условия применения счета 0 401 40 «Доходы будущих периодов», установленные п. 301 Инструкции №157н для отражения «сумм доходов, начисленных (полученных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам» полностью этому соответствуют. С нашей точки зрения, в целях формирования достоверного финансового результата деятельности бюджетного (автономного) учреждения при заключении соглашения в текущем финансовом году на текущий год начисление доходов от субсидий следует отражать в полной сумме в составе доходов будущих периодов по дебету счета 420530000 «Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг» и кредиту счета 440140130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг». Зачисление в доход текущего периода ранее начисленных доходов будущих периодов следует отражать по дебету счета 440140130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг» и кредиту счета 440110130 «Доходы от оказания платных услуг» на дату предоставления субсидии (вне зависимости от факта перечисления субсидии) в сумме, полагающейся к получению.

Поскольку рассмотренные вопросы являются крайне важными с точки зрения достоверного раскрытия информации в бухгалтерской отчетности учреждений о величине финансового результата и расчетах с учредителем, считаем, что все выявленные спорные аспекты должны быть устранены на законодательном уровне.

### **Список использованной литературы**

1. Арбатская Т.Г. Об особенностях начисления доходов по субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания / Т.Г. Арбатская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — №1. — С. 2–9.
2. Гришакова О. Вопрос-ответ / О. Гришакова // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2013. — № 8. — С. 58–59.
3. Зайцева Г. Возврат средств субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания / Г. Зайцева // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 2. — С. 37–44.
4. Курочкина Н. Особенности планирования и учета субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания / Н. Курочкина // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2012. — № 9. — С. 10–19.

---

<sup>1</sup> Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений [Электронный ресурс] : приказа Минфина России от 25.03.2011 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс».

5. Ларцева Л. Новое в учете субсидий на госзадание / Л. Ларцева // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 4. — С. 33–41.

6. Леонова М.В. Как отразить в учете и отчетности получение субсидий / М.В. Леонова // Финансовый справочник бюджетной организации. — 2013. — № 8. — С. 8–16.

7. Сильвестрова Т. Учет субсидий, предоставляемых учреждению / Т. Сильвестрова // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2016. — № 5. — С. 21–29.

### **Информация об авторе**

*Арбатская Татьяна Георгиевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: arbatatyana@mail.ru.

### **Author**

*Arbatskaya Tatyana Georgievna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: arbatatyana@mail.ru.

УДК 657.6

**О.Ю. Рой**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ**

В настоящее время большое внимание уделяется вопросам результативности и эффективности использования бюджетных средств, как показателям, от которых зависит достижение оптимальных параметров функционирования экономики и решение стоящих перед государством приоритетных задач. Таким образом, необходимость оценки результативности и эффективности расходования бюджета продиктована требованиями общества. В статье рассматриваются вопросы оценки эффективности использования бюджетных средств.

*Ключевые слова:* использование бюджетных средств, получатели бюджетных средств, результативность, эффективность.

## THE EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF THE USE OF BUDGET FUNDS

Nowadays much attention is paid to the problems of effectiveness and efficiency of the use of budget funds, as the performance depends on the optimum functioning parameters of the economy and addressing government priorities. Thus, the need to assess the effectiveness and efficiency of budget spending is dictated by the demands of society. The author of the article deals with the evaluating the effectiveness of the use of budget funds.

*Keywords:* the use of budget funds, recipients of budget funds, the effectiveness.

Организация рационального и эффективного расходования бюджетных средств необходима в любом современном обществе, поскольку существенно влияет на достижение оптимальных параметров функционирования экономики и решение стоящих перед государством приоритетных задач. Теоретически любое общество стремится использовать свои ресурсы максимально эффективно. Следовательно, необходимость оценки результативности и эффективности расходования бюджета продиктована требованиями общества.

Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств заложен в ст. 34 Бюджетного Кодекса РФ, в которой говорится, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости:

- достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности);
- достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности) [1].

Важнейшая роль в реализации данного принципа отводится главному распорядителю бюджетных средств. Ведь именно он согласно ст. 158 БК РФ обеспечивает результативность использования бюджетных средств в соответствии с утвержденными бюджетными ассигнованиями и лимитами бюджетных обязательств [1].

Однако непосредственным «исполнителем» принципа результативности и эффективности использования бюджетных средств является получатель бюджетных средств. К получателям бюджетных средств относятся:

- орган государственной власти (государственный орган);
- орган управления государственным внебюджетным фондом;
- орган местного самоуправления;
- орган местной администрации;
- находящееся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств учреждение.

Получатели бюджетных средств имеют право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств за счет средств соответствующего бюджета, если иное не установлено БК РФ [1].

В соответствии со ст. 162 БК РФ получатель бюджетных средств уполномочен обеспечивать результативность и целевой характер использования предусмотренных ему бюджетных ассигнований [1]. Поэтому очевидно, что руководитель органа исполнительной власти, учреждения должен иметь четкое представление о том, в чем заключается результативность и эффективность деятельности вверенного ему учреждения.

На сегодняшний день не существует одного критерия, по которому можно судить о результативности и эффективности деятельности органов исполнительной власти, учреждений различных отраслей государственного сектора управления.

Поэтому обозначим наиболее общие понятия, которые применимы в основном к деятельности образовательных учреждений, учреждений здравоохранения, научно-исследовательских институтов, учреждений культуры и т. п.

Результативность деятельности учреждения предполагает оценку конечных результатов использования бюджетных средств. И критерием такой оценки могут быть только количественные показатели деятельности учреждения.

Результативность необходимо рассматривать с точки зрения экономической результативности и социально-экономического эффекта.

Экономическая результативность определяется путем сравнения достигнутых и запланированных экономических результатов использования бюджетных средств или деятельности объектов, которые выступают в виде конкретных продуктов деятельности (количество людей, получивших услуги; объемы произведенной продукции и оказанных услуг; и т. п.).

Социально-экономический эффект использования бюджетных средств определяется на основе анализа степени достижения установленных социально-экономических целей и решения поставленных задач, на которые были использованы бюджетные средства.

Социально-экономический эффект показывает, как экономические результаты использования бюджетных средств или деятельности учреждений оказали влияние на удовлетворение потребностей экономики, общества, какой-либо части населения или определенной группы людей, то есть тех, в чьих интересах были использованы бюджетные средства.

Эффективность использования бюджетных средств характеризуется соотношением между результатами использования бюджетных средств и затратами на их достижение, которое включает в себя следующие элементы: экономичности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств.

Экономичность выражает наилучшее соотношение между ресурсами и результатами их использования, продуктивность характеризует рациональность использования ресурсов, а результативность показывает степень достижения намеченных целей или решения поставленных задач.

Экономичность характеризует взаимосвязь между объемом бюджетных средств, использованных на осуществление своей деятельности, и достигнутым уровнем ее результатов с учетом обеспечения их соответствующего качества.

Использование бюджетных средств является экономичным, если учреждение достигло заданных результатов с применением их наименьшего объема (абсолютная экономия) или более высоких результатов с использованием заданного объема бюджетных средств (относительная экономия).

Определение экономичности использования бюджетных средств осуществляется посредством проверки и анализа источников и способов приобретения необходимых ресурсов (например, проведение конкурсов). Проводится сравнение затраченных средств на приобретение ресурсов с аналогичными показателями предыдущего периода или с показателями других организаций.

Продуктивность использования бюджетных средств определяется соотношением между объемом оказанных услуг (произведенной продукции, других результатов деятельности учреждения) и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами.

Использование бюджетных средств может быть оценено как продуктивное в том случае, когда затраты ресурсов на единицу произведенной продукции и оказанной услуги или объем произведенной продукции и оказанной услуги на единицу затрат будут равны или меньше соответствующих запланированных показателей.

Для оценки продуктивности использования бюджетных средств должны применяться плановые и фактические результаты деятельности учреждения, выраженные в соответствующих количественных показателях, а также нормативы бюджетных расходов на оказание государственных услуг и другие нормативы, определяющие планируемые уровни затрат различных видов ресурсов.

Если такие нормативы отсутствуют, фактически полученные соотношения между затратами и результатами сравниваются с аналогичными соотношениями, достигнутыми объектом в предшествующий период, или же с соотношениями между затратами и результатами в других организациях или учреждениях, осуществляющих деятельность в данной сфере использования бюджетных средств.

Поскольку принцип результативности и эффективности основан на соотношениях соотношении полученных результатов и целей с использованием определенного объема средств, то основным документом, на основании которого получатель бюджетных средств может строить прогноз своей деятельности, является бюджетная смета. Ведь именно в бюджетной смете содержатся сведения о лимитах бюджетных обязательств, утвержденных в соответствии с классификацией расходов бюджетов.

Поэтому в настоящий момент правильное формирование сметных (то есть плановых) показателей является важным элементом в процедуре оценки эффективности использования бюджетных средств. Контроль за формированием и выполнением бюджетной сметы позволяет обеспечить не только целевое использование средств, но и планируемый эффект от использования бюджетных средств.

Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств начинает действовать уже при составлении бюджета. То есть БК РФ тре-



бует прогнозировать ожидаемый результат, эффект от деятельности органов исполнительной власти, бюджетного учреждения еще до начала отчетного периода.

Таким образом, уже на основе сметных показателей можно сделать определенные выводы о тех результатах деятельности, которые учреждение получит по окончании отчетного периода и можно спрогнозировать его финансовое состояние в ближайшей перспективе. В свою очередь, чтобы контролировать правильность составления сметы, в распоряжении главного распорядителя должны быть соответствующие инструменты контроля.

Такими инструментами контроля могут стать показатели, с помощью которых главный распорядитель еще на этапе утверждения смет сможет влиять на финансовые показатели учреждений по итогам исполнения сметы. Кроме того, сравнение и анализ сметных расчетов и фактического исполнения позволит контролировать эффективность использования выделяемых учреждению бюджетных средств. При этом такие показатели должны быть так или иначе привязаны к финансовому результату, формируемому по данным бюджетного учета. В противном случае у главного распорядителя не будет уверенности в объективности значений плановых показателей.

Мировой практический опыт свидетельствует о том, что каждой стране присуща своя модель управления государственными финансами, тем не менее, условно можно выделить две:

- результативная модель;
- затратная модель.

В таблице приведен их сравнительный анализ [9].

#### Сравнительный анализ моделей управления бюджетными средствами

Критерии оценки модели	Название модели	
	Затратная модель (сметное финансирование)	Результативная модель
Объект управления	Объем выделенных бюджетных ассигнований согласно доведенным лимитам бюджетных обязательств	Достижение поставленных перед бюджетополучателями целей и задач в рамках реализуемой ими бюджетной программы
Определение объема бюджетных средств, необходимого для бюджетополучателей	Основные критерии оценки необходимого объема бюджетных ассигнований: – проект сметы доходов и расходов по бюджетной деятельности; – объем расходов прошлого периода; – уровень инфляции	Объем бюджетных средств выделяется в соответствии с результатами, которые должны быть достигнуты (расчетной ценой единицы желаемого результата, который должен быть достигнут бюджетополучателем)
Оценка эффективности использования средств, выделенных бюджетополучателю из бюджета	Оценка соответствия произведенных затрат выделенным бюджетным ассигнованиям (соответствие фактических расходов смете доходов и расходов и проекту сметы доходов и расходов)	Оценка достигнутого результата в соответствии с планируемыми показателями

Критерии оценки модели	Название модели	
	Затратная модель (сметное финансирование)	Результативная модель
Объект финансового контроля	Соответствие утвержденной сметы доходов и расходов бюджетного учреждения ее выполнению (выявление фактов нецелевого использования бюджетных средств)	Выполнение бюджетополучателем количественных и качественных заданий, на реализацию которых были выделены бюджетные ассигнования

По мнению Т. Сельвестровой, применение результативной модели управления бюджетными средствами предполагает контроль и управление результатами при установлении лишь верхних границ затрат (утверждении расхода денежных средств на единицу объема затрат). Получателям бюджетных средств устанавливаются количественные и качественные задания, для выполнения которых им выделяются лимиты бюджетных ассигнований. В рамках этих лимитов они могут оптимизировать свою деятельность, направив сэкономленные средства на собственные нужды [9]. Тем самым устраняется противоречие интересов распорядителей бюджетных средств и бюджетополучателей.

Регулярное проведение оценки эффективности бюджетных средств является необходимым элементом для выполнения задач реализации целевых программ, поставленных Президентом РФ органам исполнительной власти всех уровней, как повышение уровня прозрачности бюджетного процесса, а также обеспечение информационной доступности в понятной любому человеку форме целей, объемов и результатов затраченных бюджетных ресурсов [3]. Главным результирующим показателем данной оценки должно стать повышение качества управления общественными финансами, обеспечивающее долгосрочную сбалансированность и устойчивость бюджетной системы как базового принципа ответственной бюджетной политики при безусловном исполнении всех обязательств государства.

### Список использованной литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702).
2. Правил формирования, предоставления и распределения субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2014 г. № 999. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/70756458>.
3. О бюджетной политике в 2014-2016 годах [Электронный ресурс]: Бюджетное послание Президента РФ В.В. Путина от 13.06.2013 г. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/70394910>.
4. Стандарт финансового контроля СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств» [Электронный ресурс] : решение Коллегии Счетной палаты РФ от 09.06.2009 г., протокол № 31К (668). —

Режим доступа : <http://news-city.info/akty/zakony-88/tekst-sp-pravitelstvo-moskwa.htm>.

5. О методике оценки эффективности использования бюджетных средств [Электронный ресурс]: приказ комитета по информации Ненецкого Автономного Округа от 29.04.2014 г. № 7. — Режим доступа : <http://docs.cntd.ru/document/411702561>.

6. О Порядке осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита главными распорядителями (распорядителями) средств областного бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов областного бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита областного бюджета [Электронный ресурс] : Постановление Правительства Иркутской области от 03.04.2014 г. № 183-пп. — Режим доступа : <http://irkutsk-gov.ru/doc/68413>.

7. Асташова Н.Н. Механизмы оценки эффективности использования бюджетных средств/ Н.Н. Асташова// Вопросы экономики и права. — 2010. — № 11. — С. 9–13.

8. Методика оценки эффективности и целевого использования субсидий, выделяемых субъектам Российской Федерации в рамках Федеральной целевой программы развития образования на 2011-2015 годы для реализации мероприятий по «Достижению во всех субъектах Российской Федерации стратегических ориентиров национальной образовательной инициативы «Наша новая школа». Методика и инструментарий оценки эффективности и целевого использования субсидий, выделяемых субъектам Российской Федерации в рамках Федеральной целевой программы развития образования на 2011—2015 годы по распространению современных моделей успешной социализации детей. — М. : АС-Траст, 2012. — 112 с.

9. Сельвестрова Т. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств при современной модели управления бюджетными ресурсами [Электронный ресурс] / Т. Сельвестрова. — Режим доступа: [http://rusadvice.org/business/audit/kriterii\\_ocenki\\_effektivnosti\\_ispolzovaniya\\_byudzhethnih\\_sredstv\\_pri\\_sovremennoy\\_modeli\\_upravleniya\\_byudzhethnimi\\_resursami.html#ixzz48FwhgwL5](http://rusadvice.org/business/audit/kriterii_ocenki_effektivnosti_ispolzovaniya_byudzhethnih_sredstv_pri_sovremennoy_modeli_upravleniya_byudzhethnimi_resursami.html#ixzz48FwhgwL5).

### **Информация об авторе**

*Рой Оксана Юрьевна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: royou@yandex.ru.

### **Author**

*Roy Oksana Yurievna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: royou@yandex.ru.

**И.А. Слободняк**  
Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КЛАСТЕРНОГО АНАЛИЗА ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВУЗОВ**

В представленной статье приводится критический анализ результатов ранжирования вузов на основании проводимого мониторинга эффективности деятельности образовательных учреждений. Доказывается, что методы кластерного анализа обеспечивают гораздо более качественное распределение высших учебных заведений на группы, поскольку оно учитывает не только фактически достигнутое значение показателя и его соответствие пороговому уровню, но и величину расстояния между исследуемыми параметрами.

*Ключевые слова:* образовательные учреждения, эффективность, мониторинг, кластерный анализ.

**I.A. Slobodnyak**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE USE OF CLUSTER ANALYSIS TO ASSESS THE PERFORMANCE OF UNIVERSITIES**

The article provides a critical analysis of the results of ranking universities on the basis of ongoing monitoring of the performance of educational institutions. It is proved that clustering techniques provide a much higher quality distribution of higher education institutions in groups because it takes into account not only the actual achieved value of the indicator and its compliance with the threshold, but the magnitude of the distance between the studied parameters.

*Keywords:* educational institutions, efficiency, monitoring, cluster analysis.

В условиях рыночной экономики происходит постоянный рост конкурентной борьбы не только между коммерческими организациями, но и между учебными заведениями различного уровня за ведущие позиции на рынке образовательных услуг. Вследствие этого, для определения роли и места ВУЗа в системе оказываемых образовательных услуг стоит нетривиальная задача — количественная оценка качества образовательного процесса в ВУЗе. Для проведения качественной оценки необходим учет множества взаимосвязанных параметров, которые к тому же должны быть определены по всем исследуемым учреждениям. В результате, на современном этапе сформировались два основных направления, в рамках которых результаты деятельности ВУЗов сравниваются друг с другом.

Одним из подходов является составление рейтинга. Этот процесс представляет из себя последовательность действий, основными из которых можно отметить: сбор информации о деятельности вузов, структурирование собранной

информации, ее обработка и проверка, а также публикация результатов обработки в виде ранжированных списков. Интегральные характеристики качества каждого из этих видов деятельности ВУЗов даже по отдельности имеют достаточно сложную структуру. Причем сложность еще больше увеличивается, когда оцениванию подвергаются вузы качественно разные по направлению подготовки специалистов, да к тому же из разных стран мира [2].

С 2009 года и в России составлялись рейтинги университетов. Однако при этом постоянно велись дискуссии относительно факторов, которые должны быть учтены при расчете рейтинга. Конечно, определенные итоги были получены, однако они нередко подвергались критике, прежде всего, в части набора показателей, используемых для составления рейтинга. Ведь если у какого-либо ВУЗа значение соответствующего показателя оказывалось намного выше, чем у других образовательных учреждений (в том числе по объективным причинам), то значение их рейтинга резко снижалось.

В результате, возникло и развивается второе направление, которое предполагает не столько сравнение (а иногда и сталкивание) вузов друг с другом, сколько просто оценка эффективности функционирования каждого отдельно взятого учебного заведения по ряду критериев с определением пороговых значений по исследуемым показателям — мониторинг эффективности деятельности вузов.

Собственно мониторинг (от англ. to monitor — наблюдать, следить) — это непрерывное измерение параметров деятельности (индикаторов) и анализ наблюдаемых изменений с целью принятия обоснованных управленческих решений по улучшению деятельности (процесса/системы) [3]. На сегодняшний день мониторинг эффективности деятельности вузов в РФ уже имеет определенную историю. Так, в целях реализации абзаца четвертого подпункта «а» пункта 1 указа Президента РФ от 7 мая 2012 г. № 599 «О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки», Министерство образования и науки провело комплекс мероприятий по организации мониторинга деятельности ВУЗов и по состоянию на 1 ноября 2012 г. был впервые опубликован список так называемых эффективных российских вузов. Причем парадокс ситуации состоял в том, что основное внимание по результатам мониторинга оказалось приковано не к эффективным ВУЗам, а наоборот, к неэффективным, по которым начали приниматься масштабные управленческие решения вплоть до ликвидации учреждений и их филиалов. Конечно, цель — повышение эффективности функционирования образовательной системы — безусловно, значима, однако методы ее реализации на основе реорганизации неэффективных ВУЗов, многие из которых лишь чуть-чуть не выполнили пороговые значения — более чем спорный.

В то же время сразу же стало очевидно, что как неэффективным в соответствии с предложенной методикой может быть вуз, так неэффективной может быть и сама методика, какие бы экспертизы она не проходила. По этому вопросу было опубликовано значительное количество публикаций, с основными выводами которых о несовершенстве мониторинга в целом можно было согласиться [1; 4; 6]. Все это стало причиной постоянной эволюции критериев мониторинга, что также критиковалось на разных уровнях. Причем одно из самых справедливых замечаний состоит в том, что изменение критериев, которые по-

ложены в основу мониторинга, привело к тому, что результаты мониторинга за разные годы оказались несопоставимыми. В результате, в последующие годы была выявлена необходимость введения дополнительных показателей для отраслевых ВУЗов и показателя трудоустройства выпускников. Кроме того, с 2013 года учитывается направленность высших учебных заведений.

Именно на основе результатов мониторинга были предложены способы оценки и повышения качества образования на всех уровнях определяется в распоряжении Правительства РФ от 30 апреля 2014 г. № 722 — план мероприятий (дорожная карта) изменения в отраслях социальной сферы, направленные на повышение эффективности образования и науки.

Таким образом, можно подвести некоторые итоги теоретической и методической составляющей проводимого мониторинга, как инструмента поддержки потребителей образовательных услуг. Положительные моменты состоят в том, что мониторинг:

- позволяет заинтересованному пользователю ориентироваться с использованием единой базы данных в результатах функционирования образовательных учреждений;

- способствует повышению качества функционирования системы высшего образования по крайней мере в части достижения пороговых значений тех показателей, которые были выбраны при его проведении;

- обеспечивает формирование единой официальной базы данных по показателям функционирования ВУЗов, тем самым обеспечивая надежные данные, которые могут быть использованы для проведения соответствующих глобальных и региональных исследований;

- позволяет осуществить регулярное измерение того, в какой степени процесс осуществления деятельности соответствует установленным стандартам / технологии;

- позволяет осуществить регулярное измерение того, в какой степени достигнутые результаты деятельности соответствуют запланированным целям улучшения качества.

- способствует в целом благородной цели очистить ряды высшей школы от вузов, занимающихся имитацией учебного процесса.

Но, к сожалению, все внимание в России оказалось сосредоточено именно на системе показателей, которые включены в проводимый мониторинг, а не на анализе результатов этого мониторинга. А ведь стадия анализа в этом случае отнюдь не менее важная.

Сам мониторинг — лишь источник информации, которая должна быть проанализирована до принятия на ее основе управленческих решений. Не менее важной является задача анализа собранных результатов. Ведь просто деление вузов на 2 группы: эффективные / неэффективные — явно определенное упрощение. Ведь в данном случае мы имеем большой массив информации, которая может быть подвергнута обработке с получением результатов гораздо более детализированных по сравнению с разбиением на 2 группы. Эту задачу и можно решить с помощью какого-либо метода анализа многомерных данных.

Применительно к оценке деятельности вузов достаточно интересные решения были предложены Б. Этезовым [10], а также нашли отражение в работе Ван Вухта Ф. [5].

Многомерные данные представляются в виде таблицы, в строках которой группируются данные по основным объектам исследования, а столбцах — по характеризующим их признакам:

$$X = \left. \begin{array}{cccc} & \overbrace{\hspace{10em}}^{\text{признаки}} & & \\ x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{array} \right\} \text{объекты (референты)}$$

здесь  $x_{ij}$  — значения величин критериев мониторинга для  $j$ -го критерия  $j = \overline{1,7}$  для  $i$ -го вуза  $i = \overline{1,m}$ . Вектор  $x_i = [x_{i1}, \dots, x_{i7}]$  будет отвечать ряду значений критериев эффективности  $i$ -го вуза. Следовательно, для множества референтов располагаем совокупностью векторов значений мониторинга  $X_i = \{x_{i1}, \dots, x_{i7}\}$ .

Представление сгруппированных образовательных учреждений в многомерном пространстве критериев приводит к понятию класса ВУЗа. Фактически соответствующее решение может привести к созданию системы многоклассности ВУЗов, причем не просто с учетом значений 1 — критерий достигнут, 0 — критерий не достигнут, но с учетом близости/удаленности вузов друг от друга по какому-либо признаку. Это позволит качественно улучшить результаты оценки эффективности деятельности, в которой на данный момент существует лишь два деления: эффективный (например, выполнено 4 из 7 критериев) и неэффективный (меньше 4 выполненных критериев).

Для выяснения взаимоотношений между различными видами объектов и их классификацией используются методы определения дистанций, основанные на сравнении расстояний между ними [8]. По сути, это и лежит в основе кластерного анализа, позволяющего сгруппировать вузы в кластеры.

Кластерный анализ — это множество вычислительных процедур, используемых при создании классификаций [8]. Проще говоря, в результате вычислений выявляются группы, в которые включаются чем-то похожие объекты, но тем не менее внутри групп между ними могут существовать и большие отличия по ряду других показателей, которые оказались несущественными.

Ведь в кластерном анализе используется политетический подход, когда не один, а все группировочные признаки одновременно участвуют в формировании кластеров.

Для проведения кластеризации в кластерном анализе вводится понятие сходства объектов по наблюдаемым признакам. Естественно, что в кластеры и включаются сходные, но не тождественные объекты. При этом сходство оценивается через определение расстояния между объектами, в качестве которого чаще всего используются:

– евклидово расстояние, рассчитываемое по формуле 1:

$$d_{ij} = \sqrt{\sum_{k=1}^m (x_{ik} - x_{jk})^2}, \quad (1)$$

– взвешенное евклидово расстояние, рассчитываемое по формуле 2:

$$d_{ij} = \sqrt{\sum_{k=1}^m w_k (x_{ik} - x_{jk})^2}, \quad (2)$$

– расстояние city-block, рассчитываемое по формуле 3:

$$d_{ij} = \sum_{k=1}^m |(x_{ik} - x_{jk})|, \quad (3)$$

– расстояние Минковского, рассчитываемое по формуле 4:

$$d_{ij} = \left( \sum_{k=1}^m |(x_{ik} - x_{jk})|^p \right)^{\frac{1}{p}}, \quad (4)$$

– расстояние Махаланобиса, рассчитываемое по формуле 5:

$$d_{ij} = (X_i - X_j)' S_*^{-1} (X_i - X_j), \quad (5)$$

где  $d_{ij}$  — расстояние между  $i$ -м и  $j$ -м объектами;

$x_{il}$ ,  $x_{jl}$  — значения  $l$ -й переменной соответственно у  $i$ -го и  $j$ -го объектов;

$X_i$ ,  $X_j$  — векторы значений переменных у  $i$ -го и  $j$ -го объектов;

$S_*$  — общая ковариационная матрица;

$w_k$  — вес, приписываемый  $k$ -й переменной.

Методы кластерного анализа были апробированы при разбиении на классы вузов Сибирского федерального округа, что нашло отражение в отдельной работе [9]. Результаты подобного анализа гораздо более детальны, нежели разделение всех вузов на 2 группы.

В результате, были получены кластеры, включающие в себя вузы, которые в соответствии с традиционной методикой были отнесены в диаметрально противоположные группы эффективные/неэффективные. А главное, что на основе полученных данных можно диверсифицировать управляющее воздействие на совокупность учебных заведений, то есть проводить политику по отношению к кластеру, а не по отношению ко всей совокупности. Такой подход представляется нам более оправданным.

### Список использованной литературы

1. Аверкин В.Н. Управление результативностью и эффективностью в территориальной системе образования / В.Н. Аверкин, О.М. Зайченко, М.В. Александрова // Вестн. высш. шк. — 2011. — № 1. — С. 8–13.



2. Артюшина И. Рейтинг — дело тонкое [Электронный ресурс] / И. Артюшина, А. Чаплыгин // Платное образование. — 2008. — № 4 // СПС «Консультант Плюс».

3. Большой словарь иностранных слов. — М., 2007. — Режим доступа : [http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_fwords/22169/%D0%9C%D0%9E%D0%9D%D0%98%D0%A2%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%9D%D0%93](http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/22169/%D0%9C%D0%9E%D0%9D%D0%98%D0%A2%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%9D%D0%93).

4. Булаев Н. Оптимизация образовательной системы требует системно выверенного подхода [Электронный ресурс] / Н. Булаев. — Режим доступа : <http://er-duma.ru/news/63566>.

5. Ван Вухт Ф. Многомерное ранжирование: новый инструмент прозрачности в области высшего образования / Ф. Ван Вухт, Д. Вестерхайден // Вестн. междунар. организаций. — 2012. — № 1. — С. 9–33.

6. Кунцевич А. Критерии мониторинга эффективности вузов могут быть расширены по предложению Российского союза ректоров [Электронный ресурс] / А. Кунцевич. — Режим доступа : <http://www.vedu.ru/news-kriterii-monitoringa-effektivnosti-vuzov-mogut-byt-rasshireny-po-predlozheniju-rossijskogo-sojuza-rektorov>.

7. Мигунова Д.Ю. Веское слово ректора. Оценка руководителями вузов мониторинга эффективности [Электронный ресурс] / Д.Ю. Мигунова. — Режим доступа : <http://www.hse.ru/data/2014/07/10/1311824174/Мигунова%20Д.Ю.%20Веское%20слово%20ректора%20Аккредитация%20в%20образовании%202014г.%20№%2072.pdf>.

8. Многомерный статистический анализ в экономике / Л.А. Сошникова [и др.] ; под ред. В.Н. Тамашевича. — М., 1999. — 187 с.

9. Слободняк И.А. Методические особенности оценки эффективности деятельности учреждений по отдельным направлениям / И.А. Слободняк, А.В. Баенхаева. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. — 222 с.

10. Этезов Б.Б. Разработка моделей и алгоритмов оценки качества системы высшего образования: автореф. дис. ... канд. техн. наук: 05.13.17 / Б.Б. Этезов. — Режим доступа : <http://tekhnosfera.com/razrabotka-modeley-i-algoritmov-otsenki-kachestva-sistemy-vysshego-obrazovaniya#ixzz3VbkviTfm2006> г.

### **Информация об авторе**

*Слободняк Илья Анатольевич* — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [slob.irk@mail.ru](mailto:slob.irk@mail.ru).

### **Author**

*Slobodnyak Ilya Anatolyevich* — Doctor of Economics, Associate Professor, Chair, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [slob.irk@mail.ru](mailto:slob.irk@mail.ru).

**И.А. Роженцова**  
Вятский государственный университет,  
г. Киров

## **РАЗВИТИЕ ИНСТИТУТА САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

В статье рассматриваются основные этапы и перспективы развития института саморегулирования аудита в России, начиная с момента создания первых аудиторских объединений по настоящее время. Проводится анализ опыта зарубежных стран, применяющих разные концепции регулирования аудиторской деятельности: государственное регулирование и саморегулирование. Выявляются проблемы, связанные с неоднозначным определением в законодательстве и практическим применением функций саморегулируемых организаций аудиторов.

*Ключевые слова:* аудиторская деятельность, саморегулируемая организация аудиторов, государственное регулирование, функции саморегулирования

**I.A. Rozhentcova**  
Vyatka State University,  
Kirov

## **THE DEVELOPMENT OF INSTITUTE OF SELF-REGULATION OF AUDITING ACTIVITIES IN THE RUSSIAN FEDERATION**

The article considers the main stages and prospects of development of Institute of self-regulation of audit in Russia, starting from the time the first audit of the associations present. The analysis of experience of foreign countries that apply different concepts of regulation of auditor activity: primarily state regulation and self-regulation. Identifies the problems associated with the ambiguous definition in the legislation and the practical application of the functions of self-regulating organizations of auditors.

*Keywords:* auditing activity, self-regulatory organization of auditors, state regulation, self-regulation

Вследствие проведения административной реформы органов исполнительной власти в России формируется институт саморегулирования аудиторской деятельности.

Законодательная инициатива 2008 года имеет положительные и отрицательные стороны:

1) с одной стороны, частично решается проблема недостаточного государственного воздействия на аудиторскую деятельность, упраздняются дублирующие функции органов государственной власти, экономятся бюджетные средства;

2) с другой стороны, уменьшение государственного контроля способствует обострению коррупции в аудиторском сообществе, поскольку руководители

саморегулируемых организаций аудиторов (далее СОА) «могут пропускать злоупотребления» со стороны аудиторов и аудиторских организаций, так как заинтересованы в поступлении членских взносов и взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации.

В статье 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ дается определение саморегулируемой организации аудиторов, под которой понимается некоммерческая организация, созданная на условиях членства, и провозглашается цель саморегулирования в аудите — обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности [2].

В развитии института саморегулирования в России можно выделить три последовательных этапа.

Первый этап продолжался с начала 90-х годов XX века до принятия Закона об аудите 2001 года № 119-ФЗ. В соответствии с действующими в тот период Временными правилами аудиторской деятельности в РФ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могли создавать объединения, союзы и ассоциации с целью защиты профессиональных интересов. Однако полномочия саморегулирования им не предоставлялись [3].

Второй этап начался после вступления в силу Закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», который разграничил государственное и общественное регулирование аудиторской деятельности введением института профессиональных аккредитованных аудиторских объединений [4]. Свидетельство об аккредитации выдавалось Уполномоченным федеральным органом на срок 3 года при соблюдении обязательных условий [5]:

- объединение должно было насчитывать не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций;
- в объединении должны действовать рабочие органы (комитеты) для выполнения уставных функций организации;
- должны быть разработаны и утверждены внутренние стандарты аккредитованного профессионального объединения для аудиторов и кодекса профессиональной этики;
- должна быть разработана система контроля за качеством аудита членов объединения.

К началу третьего этапа (на момент принятия Закона № 307-ФЗ от 30.12.2008 года) при Минфине России были аккредитованы 5 профессиональных аудиторских объединения. Уже тогда часть полномочий по внешнему контролю качества делегировалась Министерством финансов аккредитованным объединениям аудиторов: в 2006 году были проведены проверки 514, а в 2007 году — 577 аудиторов и аудиторских организаций. Как более активное объединение можно выделить Московскую аудиторскую палату, в числе членов которой насчитывалось более 1700 физических и юридических лиц, представляющих более 70 % субъектов РФ. В 2007 году ею проведены проверки 28 % от общего числа членов МоАП [13].

Московская аудиторская палата активно участвовала и в законотворческой деятельности, внося свои предложения по проектам федеральных законов и подзаконных актов.

В своем интервью Л.З. Шнейдман отметил: «Аудиторская деятельность — одна из немногих сфер, в которой с самого начала достаточно активно проявляла себя профессиональная общественность. Опыт работы профессиональных объединений аудиторов показал, что саморегулирование идет на пользу аудиторской деятельности. Поэтому в новом законе сделан следующий шаг — на законодательном уровне закреплено обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях аудиторов» [12].

С появлением СОА лицензирование аудиторской деятельности утрачивает силу. С точки зрения Малахова С.А., лицензирование как инструмент вмешательства в хозяйственную деятельность предприятий менее эффективно, чем установление общих правовых норм, в которых «предоставляется полная свобода предпринимательской инициативе» [10, с. 47].

Под лицензированием понимается директивное административно-правовое регулирование предпринимательства. На практике же лицензирование предполагает: получаешь лицензию, а потом работаешь «как хочешь». Лицензирующий орган не в состоянии проводить постоянный мониторинг деятельности аудиторов. Серьезное нарушение можно было прикрыть при регистрации новой аудиторской организации [8].

Кроме того, лицензирование представляет собой административное ограничение права на свободу предпринимательской деятельности, предусмотренного ст. 34 Конституции РФ, поэтому в современных условиях отказ от лицензирования и замена более гибкой системой саморегулирования представляется оправданной [8].

Отличие системы саморегулирования в том, что она предполагает некоторую коллективную ответственность: сообщество аудиторов заинтересовано в честности и положительных результатах работы своих членов, сохранении доверия общества к мнению аудитора.

У профессионального сообщества иной взгляд на деятельность коллег нежели у государственных органов, ведь оно финансово заинтересовано в сохранении репутации и в чистоте рядов. Потеря репутации в данной сфере означает потерю бизнеса.

В международной практике выработаны две различные концепции к регулированию аудиторской деятельности. Во всех странах аудит строго регламентируется на законодательном уровне, но вопрос о роли государства решается по-разному [6].

Ориентация аудита на потребности акционеров, инвесторов и кредиторов в англоязычных странах (Великобритания, США) способствовала развитию концепции саморегулирования, причем преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В европейских странах (Швеция, Испания, Франция, Германия) аудиторская деятельность строго регулируется государством. Главным пользователем бухгалтерской отчетности в этих странах выступает государство, что и формирует соответствующие особенности развития аудита. Причем профессиональные организации действуют и в этих странах: во Франции — National des Commissaires aux Comptes (Национальная компания комиссаров по счетам), в Гер-

мании — Institut Wirtschaftsprüfer (институт аудитором), в Швеции — Foreningen Auktoriserade Revisorer (Профессиональная организация аудитором), представляя интересы бухгалтером и аудитором в государственных органах и одновременно осуществляя надзор. Но членство для аудитором в этих организациях не является обязательным.

Опыт зарубежных стран показывает, что контроль аудиторской деятельности эффективнее только в случае передачи всех функций одной профессиональной организации. В США, Германии, Франции, Японии действует по одному профессиональному объединению. В Великобритании деятельность трех саморегулируемых организаций обусловлена различной территориальной принадлежностью (Институт присяжных бухгалтером Англии и Уэльса, Институт присяжных бухгалтером Шотландии и Институт присяжных бухгалтером Ирландии). При этом следует отметить, что в целях контроля качества аудита дополнительно создан Объединенный отдел мониторинга, в который входят представители всех трех объединений Великобритании.

Одним из старейших в мире профессиональных объединений бухгалтером является Институт присяжных бухгалтером Шотландии, который впервые ввел понятие «присяжный бухгалтер», а в 1854 году получил Королевский Диплом, подтверждающий статус Института. С 1954 года все выпускники Института получают квалификацию присяжного бухгалтера и имеют право подписывать аудиторские отчеты [9].

Обратимся к трактовке понятия «саморегулирование». В международной практике саморегулируемая организация — организация, которая осуществляет некоторую степень регулирующей власти над определенной сферой деятельности [10].

В статье 2 закона № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» саморегулирование раскрывается как самостоятельная и инициативная деятельность, содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил, а также контроль за соблюдением их требований.

В качестве предмета саморегулирования п.1 статьи 4 закона № 315-ФЗ называет предпринимательскую или профессиональную деятельность субъектов, объединенных в саморегулируемые организации.

Анализ нормативных требований Закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Закона № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» позволяет выделить следующие цели деятельности СОА:

- обеспечение условий для осуществления аудиторской деятельности;
- разработка стандартов аудиторской деятельности (стандартизация);
- контроль над соблюдением требований указанных стандартов и правил.

На сегодняшний день функции по регулированию и контролю в сфере аудита разделены между Министерством финансов РФ (Департаментом регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности) и пятью саморегулируемыми организациями. При таком положении важно четко разграничить полномочия между различными структурами, чтобы избежать дублирования функций и не пропустить серьезные нарушения и злоупотребления.

Функции саморегулируемых организаций аудиторов можно разделить на две группы: общие и специальные. Проведем анализ этих функций и сопоставим их с аналогичными или подобными функциями органов государственного регулирования аудиторской деятельности (курсивом обозначены диспозитивные функции СОА).

Общие функции СОА, закон № 315-ФЗ (ч. 1 ст. 6)	определение условий членства субъектов профессиональной деятельности в СОА
	применение мер дисциплинарного воздействия в отношении членов
	<i>образование третейских судов для разрешения споров, возникающих между членами СОА, между аудиторами и потребителями аудиторских услуг, иными лицами</i>
	анализ деятельности членов СОА на основании представленных ими отчетов
	<i>представление интересов членов СОА в органах государственной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, местного самоуправления</i>
	<i>организация профессионального обучения, аттестации работников членов СОА. При этом перечень вопросов для сдачи квалификационного экзамена осуществляет Совет по аудиторской деятельности</i>
	обеспечение информационной открытости деятельности своих членов, публикация информации
	контроль за профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и условий членства в СОА Уполномоченный федеральный орган не чаще одного раза в два года имеет право проверить организации, проводящие обязательный аудит (наблюдается дублирование функций)
рассмотрение жалоб на действия членов СОА и дела о нарушении ее членами требований стандартов и условий членства в СОА	
ведение реестра членов СОА. Контрольный экземпляр реестра ведется Уполномоченным федеральным органом	
Специальные функции, закон № 307-ФЗ (ч. 5 ст. 17)	<i>разработка и утверждение стандартов аудиторской деятельности СОА</i>
	<i>определение правил независимости аудиторов и АО, утверждение кодекса профессиональной этики аудиторов. При этом одобрение правил независимости и кодекса этики осуществляет Совет по аудиторской деятельности</i>
	<i>участие в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета. При этом рассмотрение проектов нормативных актов в области аудита осуществляет Совет по аудиторской деятельности</i>
	организация обучения по программам повышения квалификации, участие в создании и финансировании Единой аттестационной комиссии

Таким образом, основные функции СОА — это обеспечительная (создание условий), регулирующая (стандартизация) и контрольная (надзор). Из таблицы видно, что допускается дублирование функций между СОА и государственным органом в части ведения реестра и осуществления контроля деятельности аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит.

За шесть лет действия закона об аудите 2008 года, с 2009 по 2015 год, ни одна СОА не утвердила стандарты, в которых бы устанавливались дополнительные требования к аудиторам, не установленные в федеральных стандартах. Это говорит о том, что аудиторам для работы достаточно национальных (международных) стандартов. Следовательно, функция стандартизации не является на сегодня актуальной для аудиторского сообщества.

Хотя в процессе обсуждения проектов национальных стандартов, Кодекса профессиональной этики и других документов саморегулируемые организации аудиторов принимают участие:

- 1) посредством внесения предложений по проектам стандартов;
- 2) через представителей от СОА в Совете по аудиторской деятельности в заседаниях его рабочих органов.

По мнению Л.З. Шнейдмана, первое место в системе саморегулирования занимает контроль за деятельностью членов СОА с целью создания и поддержания их профессионального имиджа. В этом и состоит специфика саморегулирования аудита в РФ.

Важность контрольной функции объясняется общественной значимостью аудиторской профессии. Суть требования о членстве в СОА в том, чтобы контроль осуществлялся специалистами в аудите, которые действительно могут оценить качество оказанной услуги и защитить интересы общества и пользователей отчетности.

Кроме того, передача надзорных функций непосредственным участникам рынка преследует цель снять с государства лишние функции и снизить бюджетные расходы. При этом внимание государства смещается с надзора за самой деятельностью в сторону надзора над результатами контрольной деятельности [6].

В соответствии со статьей 9 Закона № 315-ФЗ СОА может проводить плановые и внеплановые проверки соблюдения требований стандартов и условий членства в СОА, причем плановые не реже одного раза в три года и не чаще одного раза в год.

Закон об аудите уточняет императивные требования закона о саморегулируемых организациях:

- 1) в части предмета контроля — соблюдение не только требований стандартов аудиторской деятельности, но и закона об аудите, правил независимости и кодекса профессиональной этики;

- 2) в части нормативов по срокам плановых проверок — для аудиторских организаций, не проводящих обязательный аудит, частота проверок может быть ниже — не реже одного раза в пять лет.

Внеплановые проверки должны проводиться на основании поступивших в СОА жалоб или иным основаниям, установленным в СОА.

С точки зрения И.В. Ершовой и А.А. Ершова, в сфере аудита в России сложилась смешанная модель саморегулирования, которая построена на императивных началах. При этом часть норм носит диспозитивный характер, например, право выбора аудитором саморегулируемой организации для членства, право принимать участие в обсуждении проектов нормативных актов, право СОА устанавливать иные основания для внеплановых проверок аудиторов.

Важным для эффективного функционирования рынка аудиторских услуг и развития саморегулирования в РФ является вопрос о количестве СОА [7]. Поправки, внесенные в Закон № 307-ФЗ в декабре 2014 года, увеличили числовые параметры для саморегулируемых профессиональных организаций в сфере аудита: физических лиц должно быть не менее 10000 или юридических лиц не менее 2000. При этом по данным Минфина РФ численность аудиторов и аудиторских организаций сокращается [13].

Можно предположить, что вслед за опытом зарубежных стран законодатели стремятся к укрупнению СОА, а, следовательно, к сокращению их количе-

ства. Чем крупнее объединение, тем интересы большего числа профессионалов оно выражает. Кроме того, аккумулируется больше финансовых средств для выполнения возложенных функций, включая контроль и обеспечение имущественной ответственности членов СОА перед клиентами аудиторских услуг.

Однако при снижении количества СОА в РФ выбор для вступления у аудиторов и аудиторских организаций будет ограничен.

Таким образом, в аудите применяется смешанная система регулирования, для которой характерны:

- разделение полномочий между государством и профессиональным сообществом;
- функционирование смешанных структур регулирования: уполномоченного федерального органа по регулированию аудиторской деятельности, саморегулируемых организаций аудиторов;
- система нормативных актов, которая включает законы, профессиональные международные и национальные стандарты, подзаконные акты.

Передача контроля над аудиторами и аудиторскими организациями от государства к саморегулируемым организациям аудиторов — безусловно, правильный шаг в развитии аудиторской деятельности в условиях рыночной экономики в России, но требующий системного анализа и изменения законодательства, а именно: развития общей концепции и четкой формулировки целей саморегулирования, уточнения функций СОА и выработки механизмов их реализации.

### Список использованной литературы

1. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : федер. закон 01.12.2007 г. № 315-ФЗ. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=72967>.

2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311).

3. Об аудиторской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Указ Президента РФ от 22.12.1993 г. № 2263 (утратил силу). — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=32838>.

4. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ (утратил силу). — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=32838>.

5. Временное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфине России [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 29.04.2002 г. № 38н (утратил силу). — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_36965](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_36965).

6. Апрецова Н.Г. Саморегулирование аудиторской деятельности / Н.Г. Апрецова, Р.Н. Аганина // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2015. — № 4.

7. Булгакова Л. Специфика саморегулирования аудиторской деятельности / Л. Булгакова // Журнал «Право и экономика». — 2015. — № 5.



8. Ершова И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : монография / И.В. Ершова, А.А. Ершова // СПС КонсультантПлюс.

9. Зевайкина А.Н. Проблемы организации аудиторской деятельности в Российской Федерации // Аудитор. — 2005. — № 7.

10. Лабынцев Н.Т. Деятельность саморегулируемых аудиторских организаций / Н.Т. Лабынцев, Р.А. Сычев // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 9.

11. Малахов С.А. Лицензирование деятельности в механизме государственного регулирования: социально-экономический аспект : Дис.... канд. экон. наук / С.А. Малахов. — Волгоград, 1997. — С. 47–49.

12. Шнейдман Л.З. Общество вправе контролировать, как аудиторы выполняют свою миссию / Л.З. Шнейдман // Российский налоговый курьер. — 2009 — № 4.

13. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : офиц. сайт. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

### **Информация об авторе**

*Роженцова Ирина Анатольевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, 610000, г. Киров, ул. Московская, 36, e-mail: [ria1902@mail.ru](mailto:ria1902@mail.ru).

### **Author**

*Rozhentcova Irina Anatolyeva* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, 36, Moskovskay St., Kirov, 610000, e-mail: [ria1902@mail.ru](mailto:ria1902@mail.ru).

УДК 657.6

**Г.В. Юсупова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **НОВОЕ В РАЗВИТИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОФЕССИИ**

Настоящая статья посвящена основным положениям профессионального стандарта «Аудитор», вступившего в силу в декабре 2015 года, подготовленного в целях создания национальной системы квалификаций. Рассмотрены трудовые функции лиц, осуществляющих аудиторскую деятельность и оказывающих прочие связанные с ней услуги, определен уровень квалификации по каждой из этих функций, детализирован состав трудовых действий, определены необходимые для ее выполнения умения и знания.

*Ключевые слова:* профессиональный стандарт, аудиторы, аудиторские организации, трудовые функции, обобщенная трудовая функция.

**G.V. Yusupova**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE NEW IN THE DEVELOPMENT OF THE AUDIT PROFESSION**

This article focuses on the basic provisions of the professional standard «auditor», which entered into force in December 2015, prepared in order to create a national system of qualifications. The article considers labor functions of persons carrying out auditing activities and providing other related services, defined skill level for each of these functions, the detailed structure of the labor action, defined necessary for its implementation skills and knowledge.

*Keywords:* professional standard, auditors, audit firms, work function, generalized labor function.

Приказом Минтруда России от 19.10.2015 г. № 728н утвержден профессиональный стандарт «Аудитор». Этот документ представляет собой характеристику квалификации, необходимой работнику для осуществления аудиторской деятельности и оказания прочих связанных с ней услуг.

Профессиональный стандарт охватывает все виды услуг, которые, согласно Федеральному закону от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», может оказывать аудиторская организация. Напомним, что это проведение аудита, оказание сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Прочие услуги, перечень которых можно увидеть в статье 1 Федерального закона об аудиторской деятельности, а это постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности, бухгалтерское консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, налоговое консультирование, составление налоговых расчетов и деклараций и другие услуги нашли отражение в профессиональном стандарте в связи с тем, что в большинстве случаев аудиторские организации оказывают именно такие услуги.

В стандарте описаны трудовые функции лиц, осуществляющих аудиторскую деятельность и оказывающих прочие связанные с ней услуги, определен уровень квалификации по каждой из этих функций. Кроме того, в профессиональном стандарте определены возможные наименования должностей работников, трудовая деятельность которых связана с оказанием названных услуг, требования к их образованию и обучению, опыту практической работы и другие характеристики, необходимые для осуществления конкретных трудовых функций. По каждой трудовой функции детализирован состав трудовых действий, определены необходимые для ее выполнения умения и знания. По сути, профессиональный стандарт «Аудитор» задает структуру аудиторской фирмы, поскольку разделение по направлениям деятельности в виде обобщенных трудо-

вых функций заложено в его функциональной карте видов профессиональной деятельности.

Следует отметить, что под обобщенной трудовой функцией понимается совокупность связанных между собой трудовых функций (систем трудовых действий), сложившаяся в результате разделения труда в конкретном производственном или (бизнес) процессе. Для работников, занятых в проведении аудита, оказании сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, выделены следующие обобщенные трудовые функции:

- осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;
- выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;
- руководство выполнением аудиторского задания и контроль качества в отношении аудиторских заданий;
- управление рисками и контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;
- методическое обеспечение аудиторской деятельности;
- руководство подразделением аудиторской организации;
- руководство аудиторской организацией.

Рассмотрим подробнее каждую из обобщенных трудовых функций, содержащихся в профессиональном стандарте с учетом трудовых функций аудиторов. Поскольку не следует забывать, что согласно статье 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации, профессиональный стандарт — это характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности.

Обобщенная трудовая функция «Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью» содержит две трудовые функции:

1) выполнение отдельных поручений для целей аудиторского задания и оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью — несложная функция, состоящая в основном из поиска, систематизации информации, оформления и копирования документации, а также выполнения других поручений;

2) выполнение аудиторских процедур (действий), осуществление отдельных операций при оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью — предполагает наличие умений и знаний специфики аудиторской деятельности.

Обобщенная трудовая функция «Выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью» содержит следующие функции:

1) выполнение аудиторских процедур (действий) и оказание сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью — означает, что аудитор самостоятельно планирует свою деятельность, принимая во внимание план и программу аудита, оценивает аудиторские риски, формирует выборку, собирает аудиторские доказательства посредством выполнения ауди-

торских процедур и анализирует их, оказывает сопутствующие аудиту услуги, документирует весь процесс своей работы;

2) организацию работы и надзор за участниками аудиторской группы.

Организация работы включает в себя изучение и анализ условий выполнения задания, распределение и разъяснение работы, определение методики выполнения аудиторских процедур, решение организационных и профессиональных вопросов, взаимодействие с руководителем задания. Надзор за участниками аудиторской группы предполагает контроль за работой ассистентов аудиторов, осуществляющих вспомогательные функции, и аудиторов группы.

Обобщенная трудовая функция «Руководство выполнением аудиторского задания и контроль качества в отношении аудиторских заданий» распространяется главным образом на лицо, которое принимает наиболее важные решения и несет персональную ответственность за выполнение аудиторского задания. В отношении руководителя задания профессиональным стандартом предусмотрено две трудовые функции:

1) руководство выполнением аудиторского задания и оказанием прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью — включает в себя анализ и оценку деятельности экономического субъекта, проведение переговоров для согласования условий задания, оценку аудиторских рисков, определение приемлемых критериев существенности, разработку общего подхода к выполнению задания, общий контроль за выполнением задания, решение сложных и спорных вопросов, формирование выводов и итоговых документов по заданию;

2) проведение обзорных проверок качества выполнения аудиторских заданий, в которых данное лицо не принимало участия.

Управление рисками и контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Эта обобщенная функция относится, в первую очередь, к контролерам качества оказания аудиторских услуг в конкретных аудиторских организациях и наглядно демонстрирует, что в профессиональный стандарт заложены не только основополагающие положения Федерального закона об аудиторской деятельности, но и требования Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Так как трудовые функции, рассматриваемые в рамках указанной обобщенной функции, вытекают из требований этого Федерального правила:

1) контроль соблюдения аудиторской организацией и ее работниками правил независимости и принципов этики при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;

2) консультирование работников аудиторской организации или работников индивидуального аудитора по сложным и спорным вопросам при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;

3) мониторинг внутренней системы контроля качества услуг аудиторской организации — самая значительная функция, состоящая из планирования проведения мониторинга, текущей оценки соблюдения аудиторской организацией требований нормативных правовых актов в области аудиторской деятельности,

выборочных инспекций завершенных аудиторских заданий, выявления недостатков во внутренней системе контроля качества и разработки предложений по ее совершенствованию.

Обобщенная трудовая функция «Методическое обеспечение аудиторской деятельности» как отдельное направление деятельности, включает три различные трудовые функции:

1) разработку и актуализацию внутренних организационно-распорядительных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в организации — функция состоит из разработки внутренних регламентов, положений, методик проведения аудиторских проверок, своевременного внесения изменений во внутренние положения, разъяснений положений этих документов, разработки форм рабочих аудиторских документов;

2) разъяснение работникам аудиторской организации законодательства об аудиторской деятельности и его практического применения — предполагает дополнительно мониторинг изменений в нормативных и законодательных актах по аудиторской деятельности;

3) обучение и повышение квалификации работников аудиторской организации — включает в себя оценку потребности работников в обучении, планирование обучения и повышения квалификации, контроль за прохождением обучения и повышения квалификации.

Руководство подразделением аудиторской организации объединило такие функции, как планирование и организацию работы подразделения аудиторской организации, текущее управление и контроль деятельности подразделения аудиторской организации.

И еще одна обобщенная трудовая функция — это руководство аудиторской организацией содержит три трудовые функции:

1) планирование деятельности и обеспечение развития аудиторской организации;

2) управление ресурсами аудиторской организации;

3) поддержание сотрудничества с организациями, государственными органами и их представителями, иными лицами для целей деятельности аудиторской организации.

Каждой обобщенной трудовой функции соответствует определенный уровень квалификации, необходимый работнику для осуществления трудовых действий по конкретным направлениям (участкам) работы. Уровень квалификации определяет требования к умениям, знаниям в зависимости от полномочий и ответственности работника.

Обобщенной функции «Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью» соответствует 4 уровень квалификации. Обобщенной функции «Выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью» соответствует более высокий 6 уровень квалификации. Это объясняется тем, что для данной обобщенной трудовой функции зафиксирована должность аудитора. А под термином «Аудитор» в профессиональном стандарте понимается то же, что и в Федеральном законе «Об аудиторской дея-

тельности» - это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора, являющееся членом саморегулируемой организации аудиторов, имеющее соответствующее образование и опыт работы в области, связанной с аудиторской деятельностью. Для остальных обобщенных трудовых функций профессиональным стандартом уровень квалификации задан выше — 7, в связи с тем, что он распространяется на такие должности, как ведущий аудитор, аудитор-контролер, аудитор-методолог, директор аудиторской организации.

Для всех обобщенных трудовых функций (за исключением функции «Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью») предусматривается наличие у работника квалификационного аттестата аудитора и членство в саморегулируемой организации аудиторов. Для отдельных случаев требуется наличие квалификационного аттестата аудитора, выданного после 01.01.2011 г.

В целом, профессиональный стандарт предназначен для применения:

а) работодателями при формировании кадровой политики и в управлении персоналом, при организации обучения и аттестации работников, разработке должностных инструкций, тарификации работ, присвоении тарифных разрядов работникам и установлении систем оплаты труда с учетом особенностей организации производства, труда и управления;

б) образовательными организациями профессионального образования при разработке профессиональных образовательных программ;

в) при разработке в установленном порядке федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования.

Согласно статье 195.3 Трудового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 02.05.2015 г. № 122-ФЗ) если федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации установлены требования к квалификации, необходимой работнику для выполнения определенной трудовой функции, профессиональные стандарты в части указанных требований обязательны для применения работодателями.

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» установлены требования к квалификации для лиц, осуществляющих аудиторскую деятельность. В связи с этим применение профессионального стандарта «Аудитор» обязательно для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов — работодателей с 01.07.2016 г.

Подводя итог, хочется отметить, что выход профессионального стандарта «Аудитор» знаменует новый этап в развитии аудиторской профессии, заключающийся по сути в оформлении этой профессии.

В первую очередь Профессиональный стандарт аудитора имеет важное значение для экономики и модели аудиторской организации, так как с появлением стандарта упорядочивается внутренняя структура организации, ранее ничем не регламентированная, происходит распределение трудовых функций между отдельными категориями сотрудников. Несомненно, профессиональный стандарт окажет влияние на систему повышения квалификации аудиторов и на квалификационный экзамен на аттестат аудитора, а также на содержание и

структуру вузовского образования. Законом «Об образовании в РФ» № 273-ФЗ от 29.12.2012 г. в статье 11 установлено, что при формировании федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования учитываются положения соответствующих профессиональных стандартов. Принятие профессионального стандарта «Аудитор» должно оказать влияние на содержание образовательных программ высшего образования — бакалавриата, специалитета и магистратуры — и дополнительных образовательных программ. Другими словами, стандарт становится ориентиром, чтобы вузы могли четко определять набор знаний, навыков и компетенций, которые должны получить студенты. Очевидно также влияние профессионального стандарта на систему контроля качества со стороны СРО, как минимум с точки зрения оценки соответствия структуры организации решаемым задачам и выполняемым заданиям.

### **Список использованной литературы**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311).

2. Об образовании в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2012 г. № 273-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_140174](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174).

3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности — «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» № 34 [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696. — Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124340](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124340).

4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности — «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» № 7 [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696. — Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124340](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124340).

5. Об утверждении профессионального стандарта «Аудитор» [Электронный ресурс] : приказ Минтруда России от 19.10.2015 г. № 728н. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71158358/#ixzz4ETQchX5P>.

6. Об утверждении Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих [Электронный ресурс] : постановление Минтруда РФ от 21.08.1998 г. № 37. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/180107>.

7. Семенов М.Н. Профессиональный стандарт «Аудитор»: трудовые функции как основа структуры аудиторской организации / М.Н. Семенов // Аудитор. — 2016. — № 2. — С. 19–26.

### **Информация об авторе**

*Юсупова Галина Валерьевна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru).

## **Author**

*Yusupova Galina Valeryevna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: e-mail: buh\_ut@isea.ru.

УДК 657.6

**Г.В. Максимова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

### **ВНУТРЕННИЙ АУДИТ — ИНСТРУМЕНТ РЕАЛИЗАЦИИ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ФУНКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ**

В статье рассмотрена дискуссия по теоретическим вопросам внутреннего аудита, т. е. его сущности, целей, задач, функций и предметной области. Предлагается, опираясь на официальное определение внутреннего аудита, данное Международным институтом внутреннего аудита, рассматривать внутренний аудит, как инструмент реализации интеграции функций управления, то есть аналитической, контрольной, регулирующей. Это позволило уточнить задачи, функции, предметную область внутреннего аудита во взаимосвязи со стратегическими, операционными, обеспечения достоверности отчетности и достижения соответствия законодательным и нормативным документам целями компании.

*Ключевые слова:* внутренний аудит, функции управления, интеграция гарантии, консультации, цели, задачи.

**G.V. Maksimova**

Baikal State University,  
Irkutsk

### **THE INTERNAL AUDIT — A TOOL TO IMPLEMENT INTEGRATED CONTROL FUNCTIONS**

The article deals with the discussion on the theoretical issues of internal audit, that is, of its essence, goals, objectives, functions and subject areas. It is proposed, based on the official definition of internal auditing given by the International Institute of internal auditors, to consider internal audit as a tool for implementing integration of control functions, i.e. analytical, controlling, regulating. This allowed to clarify the objectives, functions, subject areas of internal auditing in conjunction with strategic, operating, ensure reliable reporting and compliance with legislative and regulatory documents of the company's goals.

*Keywords:* internal audit, management functions, and the integration of guarantee, consultations, goals, and objectives.



Вопросы внутреннего аудита достаточно актуальны в России, что связано нерешенными проблемами в условиях российской экономики, а также с непродолжительным периодом его становления и развития.

В отечественной и зарубежной литературе до сих пор отсутствует единообразие во взглядах на теоретические и методические вопросы организации и проведения внутреннего аудита.

Анализируя результаты научных исследований и открытые дискуссии по вопросам внутреннего аудита на страницах российских изданий, можно констатировать, что в российской практике признано, что внутренний аудит присущ крупным компаниям со сложной организационной структурой, а также он осуществляется исключительно собственными силами компаний. Наиболее распространенным является подход, когда под внутренним аудитом понимается контрольная деятельность компании, проводимая силами штатных сотрудников.

При этом не выработано единого мнения относительно теоретической базы внутреннего аудита (понятия, сущности, целей, задач, области применения). Рассматривается внутренний аудит и как элемент системы внутреннего контроля, и как форма, вид, способ контроля, и как система контроля в целом. Предметная область, цели, задачи, объекты и функции внутреннего аудита либо слишком расширены, либо неоправданно сужены.

Изучение зарубежных источников позволяет отметить, что на протяжении ряда десятилетий внутренний аудит рассматривали как совокупность двух взаимосвязанных понятий.

Прежде всего внутренний аудит трактовался как независимая деятельность по оценке и проверке. Объекты и субъект, в интересах которого осуществлялся внутренний аудит, с течением времени менялись, начиная с бухгалтерских, финансовых операций до области операционной деятельности компании в целом. Ориентация на оказание широкого спектра консультационных услуг нашло свое отражение в изменении подхода к определению «потребителя» аудиторских услуг.

Внутренний аудит также трактовался как «...контроль, функционирующий посредством проверки и оценки достаточности и эффективности других средств контроля». Это понимание внутреннего аудита превалировало в зарубежной литературе до конца 90-х годов, а в России — в настоящее время.

Одновременно можно встретить и такие точки зрения, отличные от признанного подхода Международным институтом внутреннего аудита (МИВА), как «...средство управления фирмой, основная задача которого обеспечение должного ведения бухгалтерского учета». К. Ватерсон и Э. Бриттон — авторы данной точки зрения, основным объектом внутреннего аудита считают систему бухгалтерского учета.

На современном этапе развития в отношении внутреннего аудита используется достаточно широкий спектр терминов, которые являются прямыми синонимами понятия внутреннего аудита. Выделим наиболее используемые в современной западной литературе такие термины, как «internal audit function», «function of internal auditing», подтверждающие развитие функционального

подхода к раскрытию сущности внутреннего аудита. Подтверждение этому дает глоссарий Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (МПСВА), принятый Международным институтом внутреннего аудита, в котором используется близкий по смыслу термин «internal audit activity» (деятельность по внутреннему аудиту), интерпретируемый Российским институтом внутреннего аудита, как «функции внутреннего аудита». В рамках данного подхода внутренний аудит рассматривается как интегрированная функция управления, которая сочетает, с нашей точки зрения, элементы контрольной, аналитической и регулирующей. В этом случае внутренний аудит не отождествляется только со службой внутреннего аудита, состоящей из штатных работников, а отождествляется с услугой, которая также может предоставляться сторонними организациями.

Международный институт внутреннего аудита, рассматривая функцию внутреннего аудита в рамках существующей в западной литературе концепции принесения пользы и увеличения рыночной стоимости компании, подчеркивает проявление ее не просто через контрольную деятельность, а деятельность, связанную с достижением стратегических целей системы управления в целом.

Следовательно, уточняется направленность внутреннего аудита, связанная с оценкой процессов, бизнес-процессов, оценкой производственной, финансовой, административно-хозяйственной деятельности и оценкой отдельных функций системы управления (системы бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля). Это, в нашем понимании, согласуется с официальным определением внутреннего аудита, данное МПСВА: «...деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленные цели, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроля и системы корпоративного управления».

Тогда основной предметной областью внутреннего аудита, приносящей наибольшую пользу компании, следует считать предоставление гарантий того, что ключевые бизнес-риски управляются адекватно, что система внутреннего контроля функционирует эффективно, что предоставление консультаций позволяет повышать эффективность бизнес-процессов, способствует распространению новых знаний и передового опыта, которые в свою очередь позволяют разрешать наиболее серьезные и не отложенные проблемы, а также выявлять и предотвращать факты мошенничества и нарушений законодательства.

Кармайкл Др. и Бенис М. достаточно широко представляют предметную область внутреннего аудита, рассматривая ее как «...самостоятельный высший уровень управления, который необходим для определения эффективности структуры внутреннего управления».

С нашей же точки зрения, выделение связи внутреннего аудита с процессом управления рисками деятельности компании позволяет констатировать, что внутренний аудит принакает в новую предметную область — риск-менеджмент. Это позволяет внутреннему аудиту предоставлять гарантии и консалтинговые услуги как в контрольной деятельности, так и в процессе риск-

менеджмента. При этом необходимо учитывать, что все организации находятся на различном уровне развития и использования процессов риск-менеджмента. В Ирландии и Великобритании также выделяют пять таких уровней (risk naive, risk aware, risk defined, risk managed, risk enabled).

Если в организации недостаточно определен формальный подход к идентификации, анализу, оценке и управлению рисками, то внутреннему аудиту необходимо содействовать разработке и внедрению процессов риск-менеджмента в деятельность организации.

Разработка общей стратегии и внутренних регламентов (политик) в области управления рисками, своевременная и полная осведомленность сотрудников, расчет максимально допустимых уровней принятия риска советом директоров и всех уровней менеджмента позволяют внутреннему аудиту акцентировать внимание на совершенствовании процессов риск-менеджмента.

Интеграция внутреннего контроля и риск-менеджмента в процессе управления организацией позволяет внутреннему аудиту использовать в качестве своего объекта процесс управления рисками.

Связь функции внутреннего аудита с процессом управления рисками (риск-менеджмент) подчеркивает наличие интеграции контрольной, аналитической и регулирующих функций управления. Это положение, как мы считаем, трактуется и в Стандартах компетенций для внутреннего аудита, разработанных Международным институтом внутреннего аудита, где сказано следующее: «внутренний аудит — это процесс, посредством которого компания добивается того, что риски, сопутствующие ее деятельности, в достаточной мере «осознаны» (т. е. проанализированы) и «управляются» (т. е. регулируются) «адекватно динамично меняющимся условиям хозяйствования». Таким образом, подчеркивается интеграция функций системы управления, которая реализуется через внутренний аудит. Интересная с этой точки зрения модель повышения эффективности функции внутреннего аудита (Д. МакНэйми и Дж. М. Селимом), основными элементами которой являются бизнес-цели организации, оценка бизнес-рисков, методы и модели управления рисками, характерные отдельным отраслям, стратегическое планирование, вселенная аудита, бизнес-план, план и задание аудитора.

Совокупность миссии организации, ее долгосрочных целей и задач составляет бизнес-цели, которые предполагают идентификацию рисков, способных воспрепятствовать их успешному достижению, а также определяют выбор методов, оценки и управления рисками.

В процессе стратегического планирования происходит конвертация бизнес-целей и оценок рисков в долгосрочные планы развития финансово-хозяйственной деятельности организации. Формирование вселенной аудита тесно связано со стратегическим планированием.

В развитии бизнес-плана формируется план внутреннего аудита, использующий макро-риск оценки для выбора совокупности объектов из вселенной аудита.

План внутреннего аудита служит основанием для разработки заданий, которые включают объект внутреннего аудита, операционные цели, бизнес-риски,

которые сопутствуют деятельности выбранных объектов внутреннего аудита и способные помешать выполнению операционных целей.

Результатом реализации задания является оценка того, как менеджмент разного уровня управляет рисками, которые способны оказать отрицательное влияние на достижение поставленных операционных целей.

Таким образом, учитывая такие цели компании, как стратегические, связанные с выполнением ее миссии, операционные, направленные на достижение эффективности и рациональности использования ресурсов, цели в области обеспечения формирования достоверной отчетности и достижения соответствия законодательным документам, внутренний аудит предоставляет всем уровням системы управления «гарантии и консультации» по двум направлениям, решая задачи внутреннего контроля и процесса управления рисками.

Достижение целей, стоящих перед внутренним аудитом, в рамках реализации его основных функций (информационной, аналитической, контрольной, регулирующей, верификации, правовой защиты и консультационной), обеспечивается посредством выполнения широкого спектра задач. В области внутреннего контроля — это оценка контрольной среды; тестирование эффективности средств контроля и контрольных действий; оценка эффективности мониторинга и системы внутреннего контроля в целом; предоставление консультаций в данной предметной области. Для риск-менеджмента — это систематическая идентификация существенных рисков; мониторинг и оценка его эффективности; анализ и внесение изменений в процесс риск-менеджмента; выполнение роли фасилитатора. На практике состав и приоритетность задач могут существенно варьироваться в зависимости от разнообразия объектов, целей и так называемого «разрыва ожидания».

Подводя итоги отметим, что в отечественной и иностранной литературе единый подход к определению сущности внутреннего аудита, его целей, задач, функций не выработан. Эти вопросы являются дискуссионными и сегодня. Не уделяется должного внимания предметной области внутреннего аудита, практическому использованию информации, которая формируется в процессе предоставления гарантий и консультационных услуг для снижения рисков в управленческой деятельности.

### **Список использованной литературы**

1. Ивашкевич В.Б. Аудит в системе внутреннего контроля / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. — 2010. — № 3. — С. 16–21.
2. Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга / В.Б. Ивашкевич // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 7. — С. 2–14.
3. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль и информационная система организаций : монография / Т.Ю. Серебрякова. — Чебоксары : ЧКИ РУК, 2009. — 228 с.

4. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль и контроллинг: концептуальные особенности / Т.Ю. Серебрякова, О.Ю. Куртаева // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 26. — С. 2–10.

5. Серебрякова Т.Ю. Система внутреннего контроля в интерпретации стандартов аудита / Т.Ю. Серебрякова // Аудиторские ведомости. — 2013. — № 1. — С. 13–17.

6. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография / Т.Ю. Серебрякова. — М. : ИНФРА-М, 2012. — 328 с.

7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет — веселая наука / Я.В. Соколов. — М. : ООО «1С-Публишинг», 2011. — 638 с.

8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

9. Чхутиашвили Л.В. Роль внутреннего контроля организации в эффективном ведении финансово-хозяйственной деятельности / Л.В Чхутиашвили // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 26. — С. 23–33.

### **Информация об авторе**

*Максимова Галина Васильевна* — доктор экономических наук, профессор, кафедры бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет. 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@bgu.ru](mailto:buh_ut@bgu.ru).

### **Author**

*Maksimova Galina Vasilevna* — Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [buh\\_ut@bgu.ru](mailto:buh_ut@bgu.ru).

УДК 657

**О.А. Овчинникова**

Курский государственный университет,  
г. Курск

## **К ВОПРОСУ ОБ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Нематериальные активы (НМА) — достаточно сложный объект как для бухгалтерского учета, так и для аудита. Этот вид неосязаемых активов, на которые у предприятия — правообладателя должны быть правоохранные документы, и которые должны приносить экономические выгоды владельцу. Основные аудиторские процедуры, традиционно используемые для аудита материальных ресурсов не всегда применимы к нематериальным активам. В статье рассмотре-

ны проблемы, возникающие при аудите нематериальных активов, предложен внутрифирменный аудиторский стандарт.

*Ключевые слова:* нематериальные активы, аудит, внутренний аудит, внутрифирменный стандарт по аудиту.

**O. A. Ovchinnikova**  
Kursk State University,  
Kursk

## **TO THE QUESTION ABOUT THE ORGANIZATION OF THE INTERNAL AUDIT OF INTANGIBLE ASSETS**

Intangible assets — sufficient complex object as for accounting and audit. This kind of intangible assets that the company, the copyright holder must be law enforcement documents, and which bring economic benefits to the owner. Basic audit procedures traditionally used to audit material resources not always applicable to intangible assets. The article considers the issues arising from the audit of intangible assets, internal audit proposed standard.

*Keywords:* intangible assets, audit, internal audit, internal standards on audit.

Нематериальные активы (НМА), как и любые другие активы хозяйствующих субъектов, выступают в качестве объекта аудита. Однако, проводить их проверку сложнее, так как «нематериальный» — означает «неосязаемый». Основной целью аудита НМА, по мнению Н.А. Лытневой и Е.А. Кыштымовой является «...проверка соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского и налогового учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах...» [6].

Хозяйствующий субъект проводит аудиторскую проверку либо по требованиям законодательства, либо по собственной инициативе [7]. Наличие службы внутреннего контроля позволить проводить аудит не от случая к случаю, а систематически, предотвращая возможные ошибки в организации учета и при формировании отчетности.

При проведении как внешнего, так и внутреннего аудита НМА необходимо проверять не только бухгалтерские документы — первичные и сводные учетные регистры (карточки, акты, ведомости), но и юридические документы, подтверждающие исключительные права хозяйствующего субъекта на использование данного нематериального актива и права на получение экономических выгод от такого использования [1], [8].

Для того, чтобы отрегулировать систему внутреннего контроля за нематериальными активами, предлагаем следующий вариант внутрифирменного стандарта по аудиту нематериальных активов (на примере ООО «ТОРУС»).

Внутрифирменный стандарт по аудиту нематериальных активов  
ООО «ТОРУС» № 001

Разработчики: \_\_\_\_\_

Дата составления: \_\_\_\_\_

1. Общие положения.

1.1. Целью разработки данного стандарта является унификация процедур внутреннего аудита в ООО «ТОРУС».

1.2. Соблюдать требования стандарта необходимо внутреннему аудитору, нанимаемому на конкурсной основе для ведения внутреннего аудита в ООО «ТОРУС».

1.3. Данный стандарт применяется при проведении внутреннего аудита нематериальных активов ООО «ТОРУС».

1.4. Внутрифирменный стандарт действует с 01.01.2016 г. по 01.01.2017 г.

2. Основные моменты.

2.1. Целью внутреннего аудита нематериальных активов в ООО «ТОРУС» является подтверждение соответствия существующего порядка ведения бухгалтерского учета нематериальных активов действующему законодательству, а также достоверности отражения информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности.

2.2. Задачи проверки:

- анализ состава и структуры нематериальных активов;
- проверка прав собственности на данные активы;
- установка правильности отражения в учете операций с нематериальными активами;
- оценка качества инвентаризации нематериальных активов.

3. Сущность внутреннего стандарта

3.1. Перед началом аудиторской проверки аудитору следует провести тесты оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ООО «ТОРУС», в том числе с использованием следующего перечня типовых вопросов. Перечень является открытым. (Приложение)

3.2. Проверка соблюдения действующего законодательства. Методы аудитор выбирает самостоятельно.

3.3. Рассмотрение состава и структуры нематериальных активов.

3.4. Проверка прав собственности на объекты нематериальных активов, анализ подтверждающей документации.

3.5. Анализ первоначальной стоимости нематериального актива.

3.6. Проверка первичной документации по нематериальным активам и правильности составления проводок. Особое внимание следует уделить суммам, указанным в документах, пересчитать.

3.7. Проведение инвентаризации. Внутренний аудитор обязан присутствовать при проведении инвентаризации нематериальных активов в ООО «ТОРУС».

3.8. Проверка правильности начисления амортизации. В права внутреннего аудитора также входит пересмотр срока полезного использования нематериального актива и способа начисления амортизации по нему.

3.9. Составление и предоставление аудиторского отчета в течение 3 дней после проведения проверки главному бухгалтеру и первому руководителю ООО «ТОРУС».

3.10. Внутренний аудитор вправе самостоятельно выбирать соответствующие методы проведения проверки.

3.11. Внутренний аудитор должен осуществлять аудиторскую проверку нематериальных активов не менее одного раза в год.

4. Нормативные акты, использование которых необходимо при проведении аудиторской проверки нематериальных активов в ООО «ТОРУС»:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- ФЗ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- ФЗ от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне».
- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
- Учетная политика ООО «ТОРУС» и др.

5. Приложения.

#### Тесты оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Вопрос	Да/Нет
Оговорены ли в учетной политике принципы учета нематериальных активов?	
Обеспечены ли работники необходимыми нормативными актами по нематериальным активам?	
Определен ли круг лиц, ответственных за сохранность нематериальных активов?	
Обеспечивает ли организация неразглашение коммерческой тайны?	
Права организации на нематериальные активы документально подтверждены?	
Проводятся ли инвентаризации нематериальных активов?	
Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	
Все ли нематериальные активы организации отражены в отчетности?	
Обеспечивается ли ведение аналитического учета НМА?	
Документы составляются в день совершения операции?	

Генеральный директор

ООО «ТОРУС» \_\_\_\_\_

Главный бухгалтер

ООО «ТОРУС» \_\_\_\_\_

Сформированный таким образом и утвержденный на уровне хозяйствующего субъекта внутрифирменный аудиторский стандарт будет способствовать более четкой регламентации системы внутреннего аудита в части нематериальных активов на предприятии.



## Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 4 : федер. закон от 18.12.2006 г. № 230-ФЗ // Российская газета. — 2006. — 22 дек. — № 289.
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156037>.
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=159785>.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.7525941511157778;from=63465-0>.
5. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 06.02.2015 г. № 07-04-06/5027. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124540;fld=134;from=158331-0;rnd=180312.42581234390369904;;ts=018031206358036719566507>.
6. Кыштымова Е.А. Аудит нематериальных активов [Электронный ресурс] / Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева // Аудиторские ведомости. — 2010. — № 10. — Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/bux/1675>.
7. Парушина Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок : учеб. пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. — М. : ИД «ФОРУМ», 2009. — 560 с.
8. Прокопьева Ю.В. Аудит нематериальных активов / Ю.В. Прокопьева // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 42.

## Информация об авторе

*Овчинникова Ольга Александровна* — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учета и финансов, Курский государственный университет, 305000, г. Курск, ул. Радищева, 29, e-mail: [Lelika-46@yandex.ru](mailto:Lelika-46@yandex.ru).

## Author

*Ovchinnikova Olga Aleksandrovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Chair, Department of Accounting and Finance, Kursk State University, 29, Radischev St., Kursk, 305000, e-mail: [Lelika-46@yandex.ru](mailto:Lelika-46@yandex.ru).

**Л.А. Парамонова**  
Поволжский государственный университет сервиса,  
г. Тольятти

## **ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

В статье определена значимость внутреннего контроля операций с заемными средствами в современных условиях хозяйствования и структурирована модель поэтапного осуществления текущего и стратегического внутреннего контроля операций с заемными средствами. Исходя из специфики документального оформления, учетного отражения и технологии раскрытия информации об операциях по кредитам и займам представлена методика внутреннего контроля операций с заемными средствами.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, заемные средства, модель внутреннего контроля, методика внутреннего контроля.

**L.A. Paramonova**  
Volga Region State University of Service,  
Togliatti

## **THE INTERNAL CONTROL BORROWINGS ECONOMIC ENTITY**

The article defines the importance of internal control of operations with borrowings in the current economic conditions and structured model of phased implementation of current and strategic internal control of operations with borrowed funds. Based on the specifics of documenting, accounting, and technology information disclosure about the operations on loans and borrowings presented a technique for internal control of operations with borrowed funds.

*Keywords:* internal control, credit, internal model control, methods of internal control.

Управленческая инфраструктура современного экономического субъекта невозможна без надлежаще организованного и эффективно функционирующего внутреннего контроля. В Российской Федерации требования к организации внутреннего контроля определены Федеральным правилом (стандартом) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863, от 27.01.2011 г. № 30) [2] и Информацией Минфина России от 26.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [3]. Информация Министерства финансов РФ была представлена для детализации требований Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгал-

терском учете», обязывающего экономический субъект организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. При проведении обязательного аудита финансовой отчетности для хозяйствующих субъектов установлена обязанность организовать, и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением субъектов малого предпринимательства, в которых руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя [1].

Информация Минфина России от 26.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 содержит определение: внутренний контроль — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов, достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [3].

Регламентированные российскими правовыми актами требования к внутреннему контролю определяют его направленность на текущий контроль деятельности экономического субъекта, что, по нашему мнению, является недостаточным для управления организацией в условиях наличия кризисных тенденций в экономике. Сегодня актуальным является функционирование системы внутреннего контроля, включающей текущий и стратегический контроль. Недостаточность собственного капитала, сокращение объемов деятельности, снижение доходов и рентабельности, рост расходов предопределяет активную работу хозяйствующих субъектов с заемными средствами. Внутренний контроль операций с заемными средствами становится приоритетным объектом для осуществления контрольных процедур, направленных на оценку и мониторинг кредитных рисков и разработке комплекса мер, обеспечивающих рациональное привлечение и эффективное использование кредитов и займов в соответствии со стратегией развития организации, что подтверждается исследованиями российских экономистов Г.Я. Остаева, И.С. Егоровой, В. Ляховского и другие [4; 6; 7].

Внутренний контроль заемных средств осуществляется в несколько этапов, характеристика которых представлена в таблице.

#### Модель поэтапного осуществления внутреннего контроля операций с заемными средствами

Этап контроля	Содержание этапа
Внутренний предварительный текущий контроль	проанализировать опыт привлечения заемных средств в предшествующих периодах; определить цели привлечения заемных средств в предстоящем периоде; определить объем привлечения заемных средств; произвести оценку стоимости привлечения кредитов и займов из разных источников; оценить собственную кредитоспособность (в случае получения кредита в банке); определить средний период использования кредита (в случае коммерческого или товарного кредита) [5]

Этап контроля	Содержание этапа
Внутренний текущий контроль	определить рациональные условия привлечения и эффективного использования кредитов и займов; разработать основные элементы финансово-кредитной политики; адаптировать элементы финансово-кредитной политики к элементам выработанной (вновь разработанной) учетной и налоговой политики в организации; определить полномочия и уровень ответственности персонала и структурных подразделений за соблюдением финансово-кредитной политики; провести фактическую текущую оценку условий привлечения и использования кредитов
Внутренний стратегический контроль	контроль соблюдения финансово-кредитной политики, расчетной дисциплины в разрезе кредитов и займов, по срокам и полноте учета; контроль целевого использования заемных средств; контроль и оценка эффективности использования заемных средств

В рамках представленной модели внутренние контролеры формируют методику проверки операций с заемными средствами, включающую источники проведения проверки, план и программу проверки, методы проверки, контрольные и аналитические процедуры, получение доказательств и их документирование, процесс разработки рекомендаций по совершенствованию финансово-кредитной, учетной и налоговой политики.

Схематично методика внутреннего контроля операций с заемными средствами представлена на рисунке.

Источники внутреннего контроля операций с заемными средствами	Методологические компоненты
Законодательные и нормативные акты гражданского, бухгалтерского и налогового регулирования операций с заемными средствами	Формирование цели и задач контроля
Учетная политика для целей бухгалтерского учета	Разработка и утверждение плана и программы проверки
Налоговая учетная политика	Определение методов контроля
Кредитные договоры	Формирование перечня контрольных процедур
Договоры займа	Получение доказательств контроля
Договоры купли-продажи собственных ценных бумаг	Документирование контрольных процедур и доказательств контроля
Первичные документы	Формирование перечня аналитических процедур
Регистры бухгалтерского учета	Документирование аналитических процедур
Регистры налогового учета	Формирование выводов по результатам контроля и разработка рекомендаций
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	
Налоговые декларации	

### Методика внутреннего контроля операций с заемными средствами

При формировании плана и программы аудита следует исходить из выявления и идентификации существенных предполагаемых кредитных рисков и разработки мероприятий, направленных на их предотвращение.

Особое внимание при определении методических компонентов внутреннего контроля операций с заемными средствами необходимо уделить перечню контрольных процедур, направленных на минимизацию кредитных рисков и достижения стратегических целей экономического субъекта.

К числу стандартных контрольных процедур относятся документальное оформление, подтверждение, санкционирование (авторизация), сверка, разграничение полномочий и ротация, контроль фактического наличия обязательств и состояния расчетов, надзор, контроль компьютерной обработки данных и информационных систем. Наиболее значимыми с позиции выявления недобросовестных действий являются санкционирование, разграничение полномочий и ротация обязанностей, контроль фактического наличия обязательств и состояния расчетов.

Контрольные процедуры и доказательства подлежат обязательному документированию. Документирование контрольных процедур и полученных доказательств помимо отчетных документов должен содержать справочные или методические рабочие документы внутренних контролеров, направленных на получение достоверных и достаточных аудиторских доказательств. В состав данной рабочей документации, как правило, включаются:

- классификатор возможных искажений по операциям с заемными средствами;
- перечень типовых нарушений по операциям с заемными средствами;
- перечень вопросов для проведения тестирования на различных этапах контроля заемных средств;
- перечень значимых контрольных процедур и последовательность их выполнения;
- описание альтернативных учетных и налоговых решений, выбор которых предоставлен хозяйствующему субъекту нормативными и законодательными документами, что позволит контролеру при необходимости сравнить их с вариантом, применяемым проверяемым хозяйствующим субъектом, выполнить необходимый анализ и дать рекомендации по улучшению ведения бухгалтерского и налогового учета;
- методика финансового анализа кредитоспособности и финансового состояния экономического субъекта и другие.

В заключении отметим, что представленная методика внутреннего контроля операций с заемными средствами носит обобщенный характер, поскольку:

- методика должна учитывать специфические особенности деятельности экономического субъекта, его структуру и бизнес-процессы, объем и сроки привлеченных средств, формы заимствования;
- контрольные действия постепенно переходят из одного этапа в другой, в некоторых случаях осуществляются последовательно или одновременно.

Функционирование внутреннего контроля заемных средств экономического субъекта позволяет:

- своевременно диагностировать кризисные тенденции и искажения операций с заемными средствами;

- своевременно корректировать и устранять выявленные искажения и ошибки, тем самым оптимизируя риски;
- оценить степень делегирования полномочий и ротации обязанностей;
- оценивать уровень управленческих решений, направленных на рациональное привлечение и эффективное использование заемных средств;
- объективно оценивать эффективность деятельности и финансовое состояние экономического субъекта;
- документировать процедуры контроля и доказательств.

### **Список использованной литературы**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).
2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124340](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124340).
3. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация Минфина России от 26.12.2013 г. № ПЗ-11/2013. — Режим доступа : [http://minfin.ru/ru/document/index.php?id\\_4=20706](http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=20706).
4. Егорова И.С. Методические аспекты оценки рисков экономического субъекта / И.С. Егорова // Аудиторские ведомости. — 2015. — № 15.
5. Лупикова Е.В. Система внутреннего контроля как фактор повышения эффективности кредитных операций / Е.В. Лупикова // Аудит, налоги и бухгалтерский учет в Российской Федерации. Основы, теория и практика: сборник статей второй Всероссийской научно-практической конференции. — Пенза, 2003. — 122 с.
6. Ляховский В. Методика анализа финансового положения заемщиков-юридических лиц / В. Ляховский // Бухгалтерия и банки. — 2009. — № 6.
7. Остаев Г.Я. Методика контроля и ревизии кредитов и займов в сельскохозяйственных организациях / Г.Я. Остаев // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 5.

### **Информация об авторе**

*Парамонова Лариса Анатольевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Поволжский государственный университет сервиса, 445054, г. Тольятти, ул. Мира, д. 89, кв. 117, e-mail: [paralara@yandex.ru](mailto:paralara@yandex.ru).

### **Author**

*Paramonova Larisa Anatolevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Volga Region State University of Service, 89-117, Mira St., Togliatti, 445054, e-mail: [paralara@yandex.ru](mailto:paralara@yandex.ru).

**О.А. Соболева,  
И.С. Богданович**

Псковский государственный университет,  
г. Псков

## **ВНУТРЕННЯЯ ПРОВЕРКА ДОСТОВЕРНОСТИ ИНФОРМАЦИИ: ЗНАЧЕНИЕ, ПРОЦЕДУРЫ**

В статье обосновывается важность для каждой организации внутренней проверки достоверности экономической информации перед ее всесторонним анализом. Рассмотрены основные виды недобросовестных действий, ведущих к искажениям бухгалтерской отчетности, а также потерям для хозяйствующих субъектов. Определены причины и некоторые способы выявления экономических искажений. Раскрыты основные этапы и процедуры проверки достоверности информации внутри организации.

*Ключевые слова:* достоверность, искажение информации, аналитические процедуры, счетная проверка, логическая проверка, встречная проверка, недобросовестные действия.

**O.A. Soboleva,  
I.S. Bogdanovich**

Pskov State University,  
Pskov

## **THE INTERNAL VERIFICATION OF INFORMATION: VALUE, PROCEDURES**

The article explains the importance of each organization's internal validation of the economic information before its comprehensive analysis. The main types of fraud leading to distortions in the financial statements, as well as losses for businesses. There is causes and some ways to identify economic distortions. It outlines the main stages of the information validation process.

*Keywords:* verification, distortion of information, analytical procedures, counting checks, logical checks, counter checks, invalid activity.

Аналитической обработке информации предшествует проверка ее достоверности, т.е. того, насколько соответствуют действительности основные показатели деятельности экономического субъекта: стоимость имущества, доходы и расходы, величина дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе сомнительных, объем выручки за проданную продукцию или оказанные услуги и др.

Оценка достоверности отчетности в целом имеет два аспекта: бухгалтерский и экономический [5]. Первый аспект касается соответствия отчетности требованиям, предъявляемым к ведению и организации бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, установленным нормативно-

правовыми актами РФ. Второй аспект оценки достоверности информации предполагает проверку адекватного отражения экономических явлений не по форме, а по содержанию.

При этом, если отчетность достоверна с точки зрения бухгалтерского учета, тем не менее, она может содержать существенные экономические искажения. Причина этого кроется, во-первых, в несовершенстве действующих стандартов бухгалтерского учета, согласно которым, например, стоимость активов может значительно отклоняться от рыночной стоимости. С экономической точки зрения, этот факт является существенным искажением, однако, отчетность все же достоверна с позиции бухгалтерских стандартов. Во-вторых, к результатам, которые экономически не могут считаться достоверными, но которые оформлены правильно с точки зрения бухгалтерского учета, приводят недобросовестные действия заинтересованных лиц (представителей руководства или собственника). Как правило, такие действия приводят к занижению активов и финансовых результатов и проводятся в целях налоговой экономии и вывода активов.

Все причины искажений могут иметь как объективный, так и субъективный характер.

К объективной причине несоответствия информации действительному состоянию экономического субъекта и реальным результатам его деятельности относится несоответствие правил оценки стоимости имущества, которые устанавливаются законодательно, и его реальной рыночной оценки на дату проведения анализа. Величина доходов и расходов и в конечном итоге финансовых результатов определяется условно, так как зависит от того, какой метод их признания закреплен в учетной политике: метод начисления или кассовый метод. К числу объективных причин, которыми вызывается несоответствие информации, относятся следующие: «невозможность точного определения степени физического и морального износа основных средств, потери потребительской стоимости материальных запасов, уровень риска снижения биржевой стоимости портфеля ценных бумаг и возможности непогашения задолженности по выданным авансам и предоставленным кредитам, начисленным по ним процентам и комиссионным, а также обесценение имущества вследствие инфляции» [1].

К субъективным причинам, являющимся основанием недостоверности информации, относятся:

- недостаточная квалификация персонала, который допускает ошибки при оформлении первичной документации любого направления (учетной, правовой, технической), при ведении бухгалтерского учета, при расчете налогов и при составлении отчетности.

- сознательное искажение составителями внутренней и внешней информации в целях обмана пользователей относительно финансовой устойчивости и доходности деятельности экономического субъекта или прямого мошенничества для личного обогащения [1].

Простейшими способами выявления ошибок в отчетности являются:

- оценка согласованности форм бухгалтерской отчетности;
- расчет значений контрольных соотношений между показателями отчетности за предшествующие периоды.



В ходе оценки согласованности форм бухгалтерской отчетности проверяются существующие между ними взаимосвязи в целях установления соответствия конкретных показателей. Рекомендуются сопоставлять следующие экономические показатели:

1. Остаточная стоимость амортизируемого имущества (сопоставляются показатели из бухгалтерского баланса по статьям «Основные средства» и «Нематериальные активы» и приложений к балансу — разница между первоначальной стоимостью и накопленной амортизацией).

2. Величина дебиторской и кредиторской задолженности (сопоставляются показатели из бухгалтерского баланса по статьям «Дебиторская задолженность» и «Кредиторская задолженность» с одноименными показателями из приложений к балансу с учетом резервов по сомнительным долгам).

3. Денежные средства (сопоставляются показатели из бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства» с остатком денежных средств из отчета о движении денежных средств, за исключением сумм по счету 57).

4. Собственный капитал (составляющие собственного капитала из III раздела бухгалтерского баланса сопоставляются с соответствующими показателями отчета об изменениях капитала).

5. Стоимость чистых активов (показатель рассчитывается по данным бухгалтерского баланса и сравнивается со стоимостью чистых активов из отчета об изменениях капитала).

Организации также могут самостоятельно оценить типовые ошибки в отчетности и риск того, что данными, отраженными в декларациях, заинтересуются проверяющие органы. Контрольные соотношения между показателями отчетности — это методика математического контроля правильности ее заполнения. То есть это те показатели, которые, прежде всего, позволяют выявить арифметические ошибки, а также различия между данными бухгалтерского и налогового учета. Хотя невыполнение соотношения и может свидетельствовать о нарушении норм НК РФ, пока оно не доказано, таковым не является. Поэтому если организация обнаружила явные противоречия в отчетности, которые не являются ошибкой, то ей лучше сразу приложить к отчетности пояснения и документы, объясняющие расхождения [6].

Что касается искажения финансовых результатов, то оно происходит чаще всего из-за неполного их представления, а также из-за использования специальных схем, целью которых является перемещение прибыли экономического субъекта во взаимозависимые организации. В этом случае применяется механизм трансфертного ценообразования, который предполагает завышение или занижение цен между аффилированными лицами, с помощью которого прибыли или убытки экономического субъекта оказываются в организациях, непосредственно не участвующих в их формировании и чаще всего имеющие льготный режим налогообложения [4].

Схемы перемещения прибылей (убытков) классифицируются по видам организаций, в которых концентрируются указанные прибыли (убытки): сбытовые, закупочные, сервисные, производственные, лицензионные, финансовые и инвестиционные, холдинговые схемы [4].

Сбытовые схемы предполагают реализацию продукции по заниженным ценам. Это происходит путем внедрения между организацией и ее покупателями посредника, который покупает продукцию организации по заниженным ценам, а затем перепродает ее по рыночным. Это приводит к тому, что прибыль организации сосредоточивается у посредника, а в самой организации этот показатель в отчетности будет занижен.

Закупочные схемы предполагают поставку ресурсов по завышенным ценам. На этот раз посредник внедряется между организацией, являющейся покупателем, и поставщиками и закупает у поставщиков сырье и материалы по рыночным ценам, а затем перепродает их экономическому субъекту по завышенным ценам. Эффект — в завышении расходов и, опять же, в занижении показателя прибыли организации.

Сервисные схемы предполагают оказание услуг по завышенным ценам. В данном случае доходы экономического субъекта выводятся под видом оплаты за оказываемые ей услуги, которые оцениваются по превышающим рыночные ценам.

Производственные схемы предполагают, что организация осуществляет производственный процесс совместно с другой организацией, но прибыли или убытки от такой деятельности распределяются не в пользу рассматриваемой организации. Взаимосвязанная организация арендует у анализируемого экономического субъекта производственные мощности и производит на них такую же, но более прибыльную продукцию. Расходы на производство такой продукции только частично относят на финансовые результаты анализируемой организации, и следствием этого является занижение финансовых результатов анализируемой организации. Так же на использовании договора о совместной деятельности может строиться схема работы параллельной организации, и тогда прибыли и убытки распределяются в пользу аффилированной организации. Данная схема получила достаточно широкое применение: договор, заключенный между организацией, использующей общий режим налогообложения, и организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, позволяет получить значительную налоговую экономию за счет перемещения прибыли в организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения.

В случае использования лицензионных схем экономическому субъекту предоставляются права на интеллектуальную собственность по завышенным ценам. Лицензионная организация предоставляет исследуемому экономическому субъекту права на использование интеллектуальной собственности, в том числе ноу-хау, торговые марки и патенты за определенную плату. Таким образом, вывод доходов осуществляется через плату за интеллектуальную собственность.

С помощью финансовых и инвестиционных схем экономический субъект обеспечивается финансовыми ресурсами по завышенным процентным ставкам. Финансовый посредник предоставляет финансовые ресурсы организации в виде займов, кредитов, портфельных инвестиций, в том числе в долговые ценные бумаги. В этом случае доходы экономического субъекта выводятся в виде платы за финансовые ресурсы.

Холдинговые схемы основаны на том, что холдинг получает определенную сумму доходов в виде дивидендов, поскольку владеет частью уставного капитала экономического субъекта» [4].

Таким образом, в перечисленных случаях возможно изъятие большей части прибыли у экономического субъекта, вследствие чего отчетность становится недостоверной с экономической точки зрения. Кроме того, становится сомнительным допущение непрерывности деятельности экономического субъекта в долгосрочном периоде и снижают эффективность бизнеса.

Для того чтобы установить применение схем вывода прибыли, необходимо:

- изучить посредников организации, со стороны поставщиков и покупателей;
- изучить договоры с кредитными организациями и участниками рынка ценных бумаг, оценить их целесообразность;
- исследовать движение материальных и финансовых потоков организации;
- провести сравнительный анализ рыночных цен и фактических цен сделок.

Внутренняя проверка достоверности информации не ограничивается проверкой реальности величины прибыли. Недобросовестные действия могут быть направлены также на присвоение активов организации. Для того, чтобы установить факт совершения подобных действий, необходимо изучить особенности заключения и осуществления следующих хозяйственных сделок:

- покупка (продажа) имущества на заведомо невыгодных условиях;
- передача имущества в аренду, залог;
- внесение имущества в качестве вклада в уставные капиталы третьих лиц;
- получение и выдача займов на заведомо невыгодных условиях;
- выдача гарантий и поручительств;
- уступка прав требований;
- передача имущества третьим лицам на ответственное хранение.

На эти операции нужно обратить пристальное внимание.

К недобросовестным действиям, влияющим на достоверность информации о деятельности организации, относится также извлечение руководством экономического субъекта личных доходов, что отражается на его активах и финансовых результатах. Поскольку мы рассматриваем внутренний контроль, в данном случае он имеет место, только если руководство не является собственником организации. Соответственно, контрольные процедуры при этом должны осуществляться непосредственно по указанию собственника лицами, не связанными от руководства организации и не связанными с ним. К основным аспектам такой проверки следует отнести:

- анализ цен на закупаемые ресурсы (цены могут быть завышены с целью получения вознаграждения от поставщиков);
- анализ цен на реализуемую продукцию (цены могут быть занижены с целью получения вознаграждения от покупателей);

- сопоставление реальных объемов и качества сырья и материалов заявленным в договорах (манипулирование качеством и объемом закупок с целью получению вознаграждений от поставщиков);

- выявление фактов использования ресурсов в личных целях, производства и продажи неучтенной продукции, хищения сырья, материалов, основных средств;

- изучение необычных операций с активами (продажа активов по завышенным или заниженным ценам, внесение имущества в уставный капитал других организаций, передача имущества в аренду, залог и др. интересах руководства, приводящие к потерям для организации);

- выявление фактов осуществления работ, например, ремонтных и строительных, в процессе которых используются финансовые, материальные и трудовые ресурсы в личных интересах руководства;

- проверка заключаемых договоров на предмет их экономической целесообразности.

Недобросовестные действия, связанные с присвоением активов, оказывают влияние на следующие показатели деятельности экономического субъекта [7]:

- снижают стоимость ликвидного имущества;

- снижают производственные мощности организации;

- увеличивают стоимость и объем финансовых вложений на фоне уменьшения стоимости реального наиболее ценного имущества;

- увеличивают обязательства;

- увеличивают стоимость переданных в аренду и залог объектов;

- снижают конечный финансовый результат.

Вывод об отсутствии признаков искажения отчетности вследствие недобросовестных действий может быть обоснован следующими обстоятельствами [2; 3]:

- соответствием показателей эффективности деятельности, производительности и стоимости ресурсов, ресурсоемкостью продукции, налоговой нагрузки эталонным значениям;

- отсутствием резких негативных изменений основных показателей, характеризующих производственную мощность, активы, обязательства и финансовые результаты организации на фоне благоприятной внешней среды;

- согласованностью динамики основных налоговых баз и налоговых платежей.

Все перечисленные выше объективные и субъективные причины вызывают необходимость проверки достоверности<sup>3</sup> отчетности и внесения в нее корректировок, способствующих приближению к реальному состоянию сторон деятельности экономического субъекта, подвергающиеся анализу, и позволяющих дать их правильную оценку.

Процесс проверки информации может включать несколько этапов [5]. На первом этапе осуществляется счетная проверка. В нее входит проверка соответствия данных аналитического и синтетического бухгалтерского учета путем со-

ставления оборотных ведомостей остатков и оборотов по каждому счету, предусмотренному рабочим Планом счетов, анализируемого экономического субъекта.

В современных условиях, когда учет ведется в автоматизированном режиме с использованием различных программных продуктов (например, 1С: Бухгалтерия), в задачи проверки на данном этапе входит также изучение алгоритма используемых компьютерных программ, проверка их на предмет возможности «взлома» и несанкционированного изменения данных, наличия лицензий на используемые виды программ [3].

Вторым этапом проверки является так называемая встречная проверка. На этом этапе проводится сопоставление информации, полученной из разных источников. Остатки денежных средств на всех видах счетов должны быть подтверждены выписками банков, остатки задолженности по каждому дебитору и кредитору сверяются путем составления актов сверки [1].

Далее встречная проверка данных осуществляется аналитиками или аудиторами. В нее входит сопоставление данных, полученных из внешних источников информации, с данными внутреннего бухгалтерского, статистического и оперативного учета и отчетности. При этом выясняются причины выявленных расхождений и, по возможности, вносятся необходимые корректировки.

Третий этап называется логической проверкой. Здесь аналитик с учетом текущей экономической ситуации определяет, насколько можно доверять внутренней и внешней информации о качестве выпускаемой (реализуемой) продукции (или услуг), о доходах и расходах анализируемой организации на основе собственного профессионального суждения относительно качества внутреннего контроля, квалификации и добросовестности руководителей и персонала организации, состояния бухгалтерского учета и контроля. В ходе логической проверки собранных данных могут быть выявлены несоответствия в отношении величины отдельных видов издержек производства и обращения, которые подрывают доверие к информации.

Заключительным этапом является корректировка стоимости имущества, нераспределенной прибыли и размеров собственного капитала. Внесение подобных изменений объективно необходимо даже в том случае, если экономический субъект строго соблюдает установленный законодательными и нормативными актами порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также при формировании внешней информации [1].

Таким образом, анализ хозяйственной деятельности организации не возможен без внутренней проверки достоверности информации, являющейся базой для такого анализа. Руководству следует уделять особое внимание внутренним проверкам, особенно в случае, когда организация не подлежит обязательному аудиту.

### **Список использованной литературы**

1. Баканов М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов — М. : Финансы и статистика, 2011. — 416 с.
2. Богданович И.С. Место внутреннего контроля в системе управления предприятием и форма его организации / И.С. Богданович, О.А. Соболева //

Вестник Псковского государственного университета. Серия «Экономические и технические науки». — Псков : ПсковГУ, 2014. — Вып. 5. — С. 66-74.

3. Богданович И.С. Подходы к организации внутреннего контроля экономического субъекта / И.С. Богданович, О.А. Соболева // Современные тенденции формирования стратегии инновационного развития бухгалтерского учета, анализа, аудита : сб. науч. трудов по материалам, посвященной 110-летию ФГБОУ ВПО СПбГАУ / под общ. ред. С.М. Бычковой. — СПб. : Изд-во СПбГАУ, 2014. — С. 149-151.

4. Демьянов Р. Схемы незаконной налоговой оптимизации [Электронный ресурс] / Р. Демьянов. — Режим доступа: <http://subschet.ru/subschet.nsf/docs/E61E42BEVF9B7B66C325758B005D3AA4.htm>.

5. Егорова С.Е. Методические подходы к выявлению зон риска искажений финансовой отчетности / С.Е. Егорова, О.А. Соболева // Современное учетно-аналитическое обеспечение управления организацией: сб. матер. междунар. науч.-практ. конф. ; Московский государственный областной социально-гуманитарный институт. — Коломна : МГОСГИ, 2014. — С. 42-46.

6. Контрольные соотношения отчетности, которые отслеживают налоговики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/art/21662-kontrolnye-sootnosheniya-otchetnosti-kotorye-otslejvayut-nalogoviki#ixzz41rNaIT>.

7. Основы аудита : учеб. пособие / О.А. Волкова. — Псков: Изд-во ПсковГУ, 2013. — 142 с.

### **Информация об авторах**

*Соболева Ольга Алексеевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета, анализа и налогообложения, Псковский государственный университет, 180000, г. Псков, пл. Ленина, 2, e-mail: [volkova.pskgu@bk.ru](mailto:volkova.pskgu@bk.ru).

*Богданович Ирина Сергеевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета, анализа и налогообложения, Псковский государственный университет, 180000, г. Псков, пл. Ленина, 2, e-mail: [bogdanovichi@mail.ru](mailto:bogdanovichi@mail.ru).

### **Authors**

*Soboleva Olga Alekseevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University, 2 Lenin Sq., Pskov, 180000, e-mail: [volkova.pskgu@bk.ru](mailto:volkova.pskgu@bk.ru)

*Bogdanovich Irina Sergeevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University, 2 Lenin Sq., Pskov, 180000, e-mail: [bogdanovichi@mail.ru](mailto:bogdanovichi@mail.ru).

**Я.В. Путырская,**

**Н.Е. Левченко**

Байкальский государственный университет,

г. Иркутск

## **УЧЕТ АРЕНДЫ — НЕОБХОДИМОЕ НОВШЕСТВО**

В данной статье рассматривается проект положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды». Анализируются содержание и структура проекта положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды», выделяются основные новшества и указываются его недостатки с точки зрения авторов. Проводится сравнение проекта с действующими международными стандартами бухгалтерского учета в области аренды. Обосновывается актуальность проекта, и оцениваются перспективы его принятия в современных условиях.

*Ключевые слова:* аренда, операционная аренда, финансовая аренда, объект аренды, арендные платежи, учет у арендодателя, учет у арендатора.

**Y.V. Putyrskaya,**

**N.E. Levchenko**

Baikal State University,

Irkutsk

## **THE ACCOUNTING FOR LEASES — NEEDED INNOVATION**

This article discusses the draft regulation on accounting «Accounting for Leases». Analyze its content and structure, highlight, are the main innovations and identifies its shortcomings in terms of the auto-ditch. A comparison of the project with the international standards of accounting in the lease area. Topical grounded-ness of the project and assesses the prospects for its adoption today.

*Keywords:* lease, operating leases, finance leases, the lease object, lease payments, lessor's accounting, the account of the tenant.

Одним из принципов регулирования бухгалтерского учета, обозначенном в Федеральном законе № 402-ФЗ, является применение международных стандартов как основы для разработки российских федеральных и отраслевых стандартов. Указанный принцип должен был быть реализован при принятии новых стандартов по бухгалтерскому учету уже после вступления в действие закона № 402-ФЗ. Однако за три года действия Закона «О бухгалтерском учете» не было принято ни одного нового федерального стандарта по бухгалтерскому учету. Основными причинами явились сложности административно-организационного характера — отсутствие утвержденной Программы разработки федеральных стандартов для коммерческих организаций, отсутствие Совета по стандартам бухгалтерского учета и др.

Тем не менее, работа над проектами новых федеральных стандартов субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета велась. Одним из результатов такой работы стал проект ПБУ «Учет аренды», представленный на сайте Минфина РФ.

Данный проект был разработан по поручению Минфина РФ Фондом «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) еще в 2011 году. Следует отметить, что проект подготовлен еще до вступления в силу действующего Закона «О бухгалтерском учете» и в предложенном виде не может быть утвержден, поскольку не является проектом, разработанным негосударственным регулятором бухгалтерского учета, в соответствии с п. 1 ст. 24 указанного Закона [8]. Однако в качестве основы, которая уже подвергалась обсуждению со стороны профессионального сообщества, вполне может быть использован для выработки нового ПБУ в рамках регламентированной законодательством процедуры.

Примечательно, что в основу его разработки был положен не действующий МСФО (IAS) № 17, а тогда еще проект нового стандарта по аренде. В настоящее время новый стандарт МСФО уже принят под названием IFRS 16 и обязателен к применению с 2019 года.

Сейчас в рамках действующего российского законодательства не существует какого-либо единого нормативного правового акта, регламентирующего бухгалтерский учет арендных операций. Основными документами при оформлении аренды для бухгалтера на сегодняшний день являются:

- 1) Гражданский Кодекс РФ Глава 34 «Аренда»;
- 2) Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»;
- 3) приказ Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Однако перечисленные нормативные правовые акты в свете постепенного сближения отечественного бухгалтерского законодательства с МСФО во многом устарели. В связи с этим актуальность принятия нового ПБУ «Учет аренды» не вызывает сомнения.

Позволим себе прокомментировать представленный проект, остановившись на основных отличительных моментах.

Особенностью структурирования стандарта является классификация аренды в зависимости от условия договора. По этому принципу стандарт делит аренду:

- а) с позиции арендатора:
  - на аренду с получением права собственности;
  - на аренду без получения права собственности;
- б) с позиции арендодателя:
  - на аренду с передачей права собственности;
  - на аренду с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности;
  - на аренду с сохранением основных выгод и рисков.



Пояснения, приведенные в стандарте к данной классификации, позволяют провести аналогии такого деления с операционной и финансовой арендой. При этом к операционной можно отнести следующие случаи:

1) право собственности, основные выгоды и риски сохраняются за арендодателем;

2) право собственности сохраняется за арендодателем, но осуществляется передача арендатору основных выгод и рисков.

К финансовой аренде относится случай передачи права собственности от арендодателя к арендатору.

Однако, несмотря на представленное деление в тексте проекта упоминается и непосредственно термин «финансовая аренда (лизинг)», что вносит определенную путаницу в понимание стандарта. Представляется, что этот термин — дань действующему законодательству. На наш взгляд, принятие нового ПБУ потребует уточнения терминологии и ее последующее применение во всех связанных с арендой нормативных документах.

Значительным и принципиальным новшеством Проекта ПБУ является принятие основополагающей концепции МСФО — признание актива при условии контроля над ним. Упоминание контроля, как признака актива, содержится в Концепции бухгалтерского учета и отчетности [1], однако документ носит рекомендательный характер и отражает лишь тенденции развития российского законодательства. То есть, если в отечественном учете актив признается только на праве собственности, то в МСФО признание актива возможно и в случае перехода к организации рисков и выгод от его использования без оформления права собственности. Применение концепции контроля, а именно оценка рисков и выгод и связанной с ними квалификацией совершаемой сделки, потребует от бухгалтера применения профессионального суждения. Следует отметить, что на сегодняшний день концепция профессионального суждения в российском бухгалтерском учете до сих пор не сформирована.

Принятие данного подхода фактически характеризует отказ от базового принципа учетной политики (п. 5 ПБУ 1/2008) — допущении имущественной обособленности [7], а также фактического закрепления принципа приоритета экономического содержания над юридической формой (п.6 ПБУ 1/2008), который формально провозглашен, но фактически не реализуется.

Практической реализацией предложенного подхода в проекте ПБУ является признание объекта аренды на балансе арендатора в любом случае, независимо от перехода права собственности. При этом, если это текущая аренда, то такой актив будет называться «право аренды», что является существенным нововведением для бухгалтерского учета. Если же это аренда с получением права собственности, то актив будет учитываться на балансе в качестве основного средства по правилам учета основных средств так, как если бы он уже был в собственности арендатора [5].

Предложенная классификация аренды, в свою очередь, обуславливает несколько вариантов формирования первоначальной стоимости объекта аренды.

Так, первоначальная стоимость арендованного имущества может определяться:

- как сумма, за которую мог быть куплен объект аренды в случае немедленной оплаты (п. 13 Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как сумма всех затрат лизингодателя на приобретение и передачу объекта (подп. (а) п. 14 Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как балансовая стоимость актива, если он был создан или куплен меньше года назад (подп. (б) Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как приведенная стоимость арендных платежей (п. 15 Проекта ПБУ «Учет аренды»).

Другим принципиальным моментом нового Проекта является симметричная обязанность арендатора и арендодателя признать сумму обязательств по арендным платежам.

При этом арендатор/арендодатель должен признать кредиторскую/дебиторскую задолженность следующим образом:

1) в случае операционной аренды на срок до 12 месяцев — в номинальной стоимости лизинговых платежей;

2) в случае операционной аренды на срок свыше 12 месяцев — по приведенной стоимости лизинговых платежей, которая определяется путем дисконтирования их номинальной величины;

3) в случае аренды с переходом права собственности или без перехода права собственности, но с передачей рисков и выгод — в сумме первоначальной стоимости аренды, которая увеличивается по мере истечения срока аренды на сумму процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Позволим себе привести перечень объектов учета у арендодателя и арендатора, появляющихся в результате арендных отношений (заимствован у Волковой А.А. [6]).

**Объекты, подлежащие отражению в бухгалтерском учете  
в соответствии с Проектом ПБУ «Учет аренды»**

<b>Арендатор</b>		<b>Оценка</b>		<b>Арендодатель</b>	
Классификация аренды	Учет	первоначальной стоимости аренды		Классификация аренды	Учет
С получение права собственности	объект основных средств; кредиторская задолженность	п. 13	п.14 (а)	С передачей права собственности	реализация объекта основных средств; дебиторская задолженность
Без получения права собственности	актив «право аренды»; кредиторская задолженность	п. 14 (б,в)		С передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности	объект основных средств; арендное обязательство; дебиторская задолженность
		п. 15		С сохранением основных выгод и рисков	

Однако представленный проект ПБУ не лишен недостатков.

Одним из недостатков проекта, на наш взгляд, является отсутствие в стандарте терминологии, позволяющей однозначно трактовать порядок учета операций по аренде. На сегодняшний день существующее российское законодательство не содержит многие понятия, связанные с арендой и используемые в МСФО.

В IAS 17 присутствуют как сами базовые понятия, такие как аренда и ее виды (операционная, финансовая), так и сопутствующие, способствующие правильному и полному пониманию арендных отношений. К последним относятся, в частности дата начала арендных отношений, срок аренды, минимальные арендные платежи, справедливая стоимость, срок экономического использования, гарантированная и негарантированная ликвидационная стоимости и другие. Все приведенные в данном стандарте понятия позволяют организовать учет арендных отношений в соответствии лишь с одним документом, в то время как российское законодательство регламентирует их в нескольких нормативно-правовых актах. И, несмотря на то, что в новом принятом стандарте IFRS 16 «Учет аренды» такие понятия не приводятся, наличие их считаем необходимым, так как многие термины будут новыми для бухгалтеров, которые работают по российским правилам учета.

Учитывая тенденцию к сближению РСБУ и МСФО, а также в целях единообразного понимания аренды всеми субъектами отношений, было бы весьма полезным включить в общую часть проекта стандарта понятийный аппарат.

Другим значимым недостатком будущего ПБУ следует считать его структуру. Если сравнивать ее со структурой IAS 17 «Аренда», то последняя выглядит более четкой, логичной и понятной. Представляется, что одним из основных критериев структурирования информации нового стандарта должен быть — участник арендных отношений — арендатор и арендодатель. Именно такой принцип заложен как в действующем IAS 17, так и в принятом IFRS 16.

С другой стороны, указанные недостатки можно объяснить желанием законодателя упростить отдельные моменты международной практики, поскольку новое ПБУ планируется применять для составления отчетности по РСБУ.

Кроме того, в проекте предусмотрены далеко не все моменты, которые могут возникать в процессе арендных отношений. К таким моментам можно отнести вопрос действий в случае досрочного прекращения договора, изменения сроков аренды, раскрытие порядка перехода «выгод и рисков» и другие. Требуется пересмотра проект и в связи с принятием обновленного стандарта МСФО по учету аренды. Учитывая, что Совет по МСФО пошел по более осторожному пути, проект российского стандарта в части правил учета аренды арендодателем надо будет скорректировать. Положения же, касающиеся арендатора, менять, скорее всего, не потребуется [9].

Подводя итоги к вышесказанному, следует отметить, что принятие нового ПБУ по учету аренды несомненно будет еще одним шагом на пути к сближению российских стандартов с МСФО. Учитывая тот факт, что в конце прошлого года Приказом Минфина России от 25.12.2015 г. № 541 утвержден состав Совета по стандартам бухгалтерского учета, можно надеяться на возобновление работы над данным стандартом и последующее его принятие в той или иной

редакции в ближайшее время. Скорейшему принятию будет способствовать и факт введения нового стандарта IFRS 16.

### Список использованной литературы

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48508](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2012/IAS\\_17.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_17.pdf).

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/audit/IFRS\\_news/25-january-2016-rus.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/audit/IFRS_news/25-january-2016-rus.pdf).

4. Проект ПБУ «Учет аренды» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://minfin.ru/common/UPLOAD/library/2011/06/PBU\\_Arenda.pdf](http://minfin.ru/common/UPLOAD/library/2011/06/PBU_Arenda.pdf).

5. Валуева Е. Страсти по новым ПБУ [Электронный ресурс] / Е. Валуева // Актуальная бухгалтерия. — 2012. — № 11. — Режим доступа : [http://www.nsfo.ru/docs/Strasti\\_po\\_PBU.pdf](http://www.nsfo.ru/docs/Strasti_po_PBU.pdf).

6. Волкова А.А. Учет аренды, планируемые изменения законодательства [Электронный ресурс] / А.А. Волкова. — Режим доступа : <http://www.konspekt.biz/index.php?text=51928>.

7. Диркова Е.Ю. Новые проекты ПБУ: стратегия изменений / Е.Ю. Диркова // Налоговая политика и практика. — 2011. — № 5. — С. 17–21.

8. Рабинович А. Рекомендации Минфина России аудиторам по отчетности за 2015 г. Российский бухучет завершает переход к МСФО / А. Рабинович // Финансовая газета. — 2016. — № 5, 6. — С. 9, 11–13; 13–15.

9. Хорошавкина А.В. Российский учет аренды изменится вслед за международным [Интервью с И.Р. Сухаревым] / А.В. Хорошавкина // Главная книга. — 2016. — № 4. — С. 12–14.

### Информация об авторах

*Путырская Яна Владимировна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [yanochkin@list.ru](mailto:yanochkin@list.ru).

*Левченко Наталья Евгеньевна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [natalu.69@mail.ru](mailto:natalu.69@mail.ru).

### Authors

*Putyrskaya Yana Vladimirovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [yanochkin@list.ru](mailto:yanochkin@list.ru).

*Levchenko Natalia Evgenyevna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: natalu.69@mail.ru.

УДК 657.454.8

**А.В. Холкин,  
А.В. Беспятых**  
Вятский государственный университет,  
г. Киров

### **ИЗМЕНЕНИЕ СУЖДЕНИЯ О НАДЕЖНОСТИ ПОЛУЧЕННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИ КОРРЕКТИРОВКЕ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ**

В статье авторами описываются и определяются случаи и события, наступление которых приводит к изменению экономическим субъектом ранее принятого решения об отказе в создании резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете, по причине квалификации полученного обеспечения как надежного и достаточного, в том числе с раскрытием каждого случая применительно к конкретному способу обеспечения, примененного сторонами сделки.

*Ключевые слова:* резерв по сомнительным долгам, обеспечение исполнения обязательств, изменение суждения о надежности обеспечения, случаи и события

**A.V. Kholkin,  
A.V. Bespyatyh**  
Vyatka State University,  
Kirov

### **THE REVISION OF OPINION ABOUT RELIABILITY OF PROVIDED SECURITIES FOR THE PROVISION FOR DOUBTFUL DEBTS CORRECTION**

In this article authors subscribe and identify events and incidents, whose occurrence lead to correction of changing economical subject's previous decision about the rejection to recognition of provision for doubtful debts in accounting, because of provided securities were qualified as reliability and sufficiency, including with discovery every event with references to individual method of securities which was used parties to a contract.

*Keywords:* the provision for doubtful debts, securities, changing opinion about securities reliability, events and incidents

Начиная с отчетности за 2011 год, как следует из положений пункта 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ [6], все экономические субъекты, обязанные вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [3], должны формировать в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам.

Однако, в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год [9], указано на наличие обязанности формирования резерва только когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. В иных случаях, то есть, когда в организации имеется уверенность в погашении задолженности, хотя и не в установленные сроки, резерв создавать нельзя, так как это приведет к созданию скрытых резервов, что противоречит требованию осмотрительности, закрепленному в ПБУ 1/2008 [7]. При этом, такая уверенность должна быть подтверждена соответствующими доказательствами. Уверенность в исполнении обязательств возникает при использовании не запрещенных гражданским или иным законодательством способов обеспечения исполнения обязательства.

К таким способам, как следует из положений главы 23 ГК РФ [1], относятся: неустойка, залог, удержание вещи, поручительство, задаток, обеспечительный платеж, независимая гарантия.

Все вышеперечисленные способы, кроме неустойки, могут быть оценены как надежно обеспечивающие исполнение обязательства, что, в свою очередь, позволяет выразить мнение об отсутствии вероятности неисполнения обязательства, что свидетельствует о наличии уверенности в погашении задолженности. А это позволяет не формировать резерв по сомнительным долгам в отношении такой задолженности.

Однако, как следует из пункта 3 ПБУ 21/2008 [7], величина резерва по сомнительным долгам является оценочным значением. А это означает, что при получении новой информации, не доступной на дату формирования резерва, но влияющей на величину оценки данного объекта, нужно корректировать его величину.

Это так же касается случая, когда, в силу квалификации обеспечения как надежного и достаточного, экономический субъект принял решение об отказе от создания резерва по сомнительным долгам. А в дальнейшем, данное обеспечение не может быть признано надежным в результате наступления событий. Что приводит к необходимости создавать резерв, если ранее он не создавался, либо пересматривать его величину, либо вообще, квалифицировать такую задолженность как безнадежную и списывать ее с баланса.

Получение сведений о наступлении событий, требующих уточнения величины и мнения о реальности существования обеспечения, приводящих к необходимости пересмотра величины созданного резерва по сомнительным долгам, предполагает следующее: данный случай корректировки возможен только в отношении резервов, созданных не во всей сумме обязательства, в силу первоначально сделанной оценки достаточности примененного обеспечения исполнения обязательства.

При этом, для правильного и своевременно отражения последствий корректировки резерва по сомнительным долгам необходимо четко определить состав случаев или событий, приводящих к необходимости пересмотра и корректировки резерва.

Состав этих случаев и событий, приводящих к пересмотру оценки реальности и достаточности обеспечения и корректировки величины резерва, зависит от примененного способа обеспечения.

Так, в части залога к таким событиям и сведениям относятся:

- 1) сведения об утрате предмета залога, в случае его нахождения у залогодателя;
- 2) сведения о существенном снижении стоимости предмета залога;
- 3) сведения об утрате ликвидности предметом залога;
- 4) сведения о ликвидации или смерти залогодателя, в случае, если залогодатель и должник являются разными лицами;
- 5) сведений о факте изъятия заложенного имущества, либо иных случаях прекращения действия залога.

Утрата предмета залога может привести к невозможности получения исполнения за счет заложенного имущества. Поэтому требуется пересмотр первоначальной оценки достаточности обеспечения для отказа от формирования (или снижения) величины резерва по сомнительным долгам. А это приведет к необходимости увеличения суммы резерва или его создания в отношении обязательства, залоговое обеспечение по которому было утрачено.

При этом, однако, гражданским законодательством, а именно статьей 345 ГК РФ предусмотрено, что в случае утраты (гибели) предмета залога по вине залогодателя, он вправе восстановить или заменить предмет залога.

Однако, в случае восстановления или замены предмета залога необходимо оценить, как реальность существования предмета залога, полученного в замен утраченного, его ликвидность, а так же достаточность его стоимости. Порядок такой проверки рассмотрен выше.

При чем, если залогодержатель не воспользовался правом на замену или восстановление, то залог прекращается, как это следует из статьи 352 ГК РФ. Тем самым, в отношении такого обязательства необходимо формировать резерв по сомнительным долгам, при отсутствии иного надлежащего обеспечения.

Существенное снижение стоимости предмета залога возможно четко и достоверно определить только в отношении тех предметов, текущая рыночная стоимость которых определяется на регулярной основе. Это распространяется, прежде всего, на ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке. Тем самым, при получении сведений о существенном снижении стоимости таких объектов, при отсутствии сведений о возможном росте их рыночной стоимости в будущем, нужно такое обеспечение признавать не надлежащим и формировать резерв по сомнительным долгам, или корректировать его сумму.

Утрата ликвидности предметом залога возможна при наступлении событий, приводящих к неликвидности имущества. К таким событиям относятся, в частности:

- объявление дефолта по эмиссионным ценным бумагам;
- отзыв лицензии у банка, в котором размещен вклад, если банк не входит в систему страхования вкладов;
- истечение срока хранения товаров, их порча или утрата, при отсутствии замены их залогодателем;
- отсутствие должника по правам требования, вытекающие из обязательств, вследствие ликвидации юридического лица, смерти физического лица;
- аварии и катастрофы, стихийные бедствия и иные обстоятельства вследствие которых имущество пришло в негодность;
- иные обстоятельства (национализация, конфискация, арест имущества).

Ликвидация залогодателя — юридического лица или смерть залогодержателя — физического лица могут иметь следующие неблагоприятные последствия. При ликвидации юридического лица все его права и обязанности прекращаются, в том числе и по выданным залогами. Тем самым, обеспечение обязательства в виде залога перестает существовать. А это приводит к возникновению обязанности пересмотреть ранее вынесенное суждение о возможности отказа о создании резерва в отношении данного обеспеченного таким залогом обязательства.

Смерть залогодателя — физического лица, конечно же, не приводит к прекращению залога, что следует из положений статьи 353 ГК РФ, поскольку в данном случае право собственности на предмет залога переходит на наследников, соответственно и обязанности по договору залога так же должны осуществляться ими. Но, поскольку с момента смерти до перехода прав и обязанностей на наследников проходит некий период времени, связанный со вступлением наследников в наследство, либо в связи с обращением имущества в собственность государства, как выморочного, это может создать некую временную задержку в случае обращения взыскания на заложенное имущество. Особенно это касается инициации процедуры судебного истребования такого имущества, поскольку согласно статье 215 ГПК РФ [2], производство по делу будет приостановлено. Но в целом, признавать такое обеспечение ненадлежащим не рекомендуется, поскольку объекты имущества (или права), являющиеся предметом залога, не утрачены и есть возможность получить удовлетворение требований кредитора-залогодержателя за их счет. Кроме того, факт смерти физического лица установить на основании открытых источников не представляется возможным, поскольку данные сведения являются конфиденциальными, согласно статье 12 Федерального закона «Об актах гражданского состояния» [4].

Факт изъятия имущества и иные случаи прекращения действия залога, предусмотренные статьей 352 ГК РФ, и не связанные с исполнением обязательства, включают в себя:

- возмездное приобретение предмета залога третьим лицом, не осведомленным о существовании залога в отношении данного имущества;



– гибель или утрата заложенного имущества, либо прекращение права — предмета залога, при отсутствии его замены или восстановления;

– прекращение договора залога в силу действия закона или при признании недействительным договора залога;

– по решению суда в случае грубого нарушения сторонами договора залога своих обязанностей по содержанию и обеспечению сохранности заложенного имущества;

– изъятие заложенного имущества, кроме перехода прав на заложенное имущество другому лицу на возмездной или безвозмездной основе;

– продажа или иная передача заложенного имущества для удовлетворения требований предшествующего (более старшего) залогодержателя;

– при несоблюдении требования по обязательной передаче от старого залогодержателя новому не только прав и обязанностей по договору залога, но и права требования по основному обязательству, то есть разделение залогодержателя и кредитора;

– перевод долга по основному обязательству на другое лицо, если иное не предусмотрено соглашением;

– иные случаи, предусмотренные законом или договором.

Все эти случаи приводят к прекращению залога, и, следовательно, к отсутствию права на обращение взыскания за счет заложенного имущества при неисполнении обязательства, обеспеченного залогом. Данное событие приводит к необходимости пересмотра ранее вынесенного суждения о возможности отказа от создания резерва и, при наличии иных признаков сомнительности, возникновению обязанности по созданию резерва.

В отношении поручительства можно указать следующие случаи, приводящие к необходимости пересмотра мнения о величине созданного резерва, либо принятого решения об отказе от создания резерва:

1) ликвидация юридического лица — поручителя;

2) объявление поручителя банкротом;

3) смерть поручителя — физического лица при отсутствии наследников и имущества;

4) существенное ухудшение имущественного или финансового положения поручителя;

5) истечение срока действия договора поручительства, либо истечение сроков предъявления требований к поручителю, установленных пунктом 6 статьи 367 ГК РФ.

Ликвидация юридического лица — поручителя приводит к прекращению поручительства, поскольку при этом прекращаются любые обязательства юридического лица. Это приводит к тому, что с момента ликвидации поручителя обеспечение отсутствует, следовательно, возникает обязанность проводить проверку на сомнительность, по результатам которой может быть создан резерв.

Объявление поручителя банкротом, конечно же, не является основанием для прекращения поручительства, но в силу наступления моратория, предусмотренного статьями 94, 95 Федерального закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [5], происходит прекращение исполнения

обязательств, что приведет к отложению исполнения обязательства поручителем — банкротом, то есть к задержке исполнения. А в случае назначения судом процедуры конкурсного производства возникает вероятность неисполнения обязательства вообще. Все это требует пересмотра ранее принятых оценок достаточности и надежности поручительства для отказа от создания резерва по сомнительным долгам, либо его формирования в меньшей сумме, что, в свою очередь, потребует корректировки резерва.

В случае смерти поручителя — физического лица, поручительство не прекращается. Обязанными по поручительству могут быть признаны наследники, отвечающие солидарно в пределах унаследованного имущества. Однако, отсутствие наследников и имущества не позволяет кредитору взыскать сумму долга. Поэтому, такое обеспечение не является надлежащим и требуется изменение мнения об отказе от создания резерва в отношении обязательства, обеспеченного таким способом.

Существенное ухудшение имущественного и финансового положения поручителя так же затруднит взыскание суммы долга с поручителя, либо сделает это практически невозможным. Но оценку данного ухудшения можно произвести на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности. То есть, установить возникновение такого события можно только в отношении экономического субъекта, обязанного вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. То есть, определить ухудшение имущественного положения физического лица не представляется возможным ввиду отсутствия у него обязанности вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Тем самым, если на основе анализа данных, раскрытых в отчетности, выявляется существенное ухудшение имущественного или финансового положения поручителя — юридического лица, делающее невозможным исполнение обязательства, обеспеченное данным поручительством, то требуется пересмотреть ранее принятое решение об отказе от создания резерва по сомнительным долгам. То есть, провести проверку на наличие признаков сомнительности и, при необходимости, создать резерв.

Истечение срока действия договора поручительства, либо истечение срока предъявления требований к поручителю приводит к прекращению действия договора поручительства, что лишает кредитора права на получение исполнения обязательства от поручителя. Тем самым, обеспечение обязательства в виде поручительства с момента истечения не существует. А это приводит к пересмотру ранее вынесенного суждения о наличии обеспечения и отказа от создания резерва по сомнительным долгам, то есть, требует проведения проверки на сомнительность.

При использовании удержания в качестве способа обеспечения исполнения обязательства, случаем, приводящим к необходимости пересмотра ранее вынесенного суждения, является факт утраты вещи, в отношении которой возможно применение удержания.

В отношении последующей проверки независимой гарантии порядок ее проверки рассмотрен выше.

В отношении задатка пересмотр мнения возможен, когда лицо, получившее задаток:

- ликвидировано, если задаток был внесен юридическому лицу;
- получатель задатка признан банкротом;
- получатель задатка — физическое лицо умерло, при отсутствии наследников и наследуемого имущества.

Ликвидация юридического лица — получателя задатка приводит к прекращению обеспеченного задатком обязательства, тем самым, необходимо квалифицировать такую задолженность как безнадежную к получению и списать в установленном порядке.

Признание получателя задатка банкротом может привести к пропуску срока исполнения обязательства, даже обеспеченного задатком, а также повышение вероятности неисполнения обязательства вообще ввиду недостаточности имущества или конкурсной массы для исполнения обязательства. Это обусловлено назначением моратория при признании должника банкротом.

Поэтому, следует пересмотреть ранее вынесенное суждение о достаточности задатка как обеспечения для отказа от создания резерва по сомнительным долгам.

В случае смерти физического лица так же возникают сомнения в исполнении обязательства в установленный срок в силу того, что само обязательство может быть прекращено, либо срок его исполнения будет пропущен из-за необходимости вступления наследников в наследство, либо обращения взыскания на имущество, либо обращения требований к Российской Федерации или муниципальному образованию.

При использовании обеспечения в виде обеспечительного платежа можно рекомендовать проводить проверку полученных сведений, требующих пересмотра ранее вынесенного суждения об отказе от создания резерва при наступлении событий, аналогичных как и при применении задатка.

Тем самым, при получении сведений практически из открытых источников, о наступлении перечисленных выше событий, необходимо осуществить пересмотр ранее вынесенного решения о квалификации обеспечения как надежного и достаточного и формирования резерва по сомнительным долгам. А это все требует привлечения и постоянного изучения открытых источников информации о фактах хозяйственной жизни контрагентов. Но только так, а не иначе, можно обеспечить соблюдение требований нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет, то есть обеспечить достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть 1 : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ // Российская газета. — 1994. — 8 дек. — № 238–239.
2. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ // Российская газета. — 2002. — 20 нояб. — № 220.

3. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Российская газета. — 2011. — 9 дек. — № 278.

4. Об актах гражданского состояния : федер. закон от 15.11.1997 г. № 143-ФЗ // Российская газета. — 1997. — 20. нояб. — № 224.

5. О несостоятельности (банкротстве) : федер. закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ // Российская газета. — 2002. — 2 нояб. — № 209–210.

6. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н // Российская газета. — 1998. — 31 окт. — № 208.

7. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» и «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2008. — 3 нояб. — № 44.

8. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н // Российская газета. — 2011. — 16 фев. — № 32.

9. Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год : письмо Минфина РФ от 27.01.2012 г. № 07-02-18/01 // Финансовая газета. — 2012. — 9 фев. — № 6.

### **Информация об авторах**

*Холкин Анатолий Владимирович* — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, 610000, г. Киров, ул. Московская, 36, e-mail: khav76@mail.ru.

*Беспярых Александр Васильевич* — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, 610000, г. Киров, ул. Московская, 36, e-mail: alexaccounting@mail.ru.

### **Authors**

*Kholkin Anatolii Vladimirovich* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, 36, Moskovskay St., Kirov, 610000, e-mail: khav76@mail.ru.

*Bespyatyh Aleksander Vasilievich* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, 36, Moskovskay St., Kirov, 610000, e-mail: khav76@mail.ru.

**Д.А. Одаховская**  
Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ**

В статье описывается методика учета основных средств и амортизационных отчислений в сравнительной характеристике видов учета, в частности бухгалтерского и налогового учета при поступлении формирование первоначальной стоимости основных средств, их оценки, движении и амортизации. В статье даются рекомендации по сближению и совершенствованию бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, налоговый учет, основные средства, первоначальная стоимость основных средств, амортизационные отчисления.

**D.A. Odahovskaya**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE IMPROVING ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AND DEPRECIATION DEDUCTIONS**

The article describes the method of accounting of fixed assets, depreciation and amortization in the comparative characteristics of the types of records, such as accounting and taxation when entering the formation of the original value of fixed assets, their estimation, motion and amortization. The paper provides guidance on the approximation and improvement of accounting and tax accounting of fixed assets and depreciation.

*Keywords:* accounting, tax accounting, the basic media-tion, the original value of fixed assets, depreciation expense.

Бухгалтерский и налоговый учет основных средств с 1 января 2016 года изменился, так как была изменена статья 256 Налогового кодекса. Согласно статье 256 амортизируемым имуществом признается имущество, а также результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 р., но данный стоимостной критерий можно применить только по тем объектам, которые были приобретены после 1 января 2016 года.

В бухгалтерском учете активы, согласно ПБУ №6 стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 р. за единицу, могут отражаться в составе материально-производственных запасов, которые сразу можно списать на расходы отчетного периода, но данные объекты необходимо учитывать на забалансовом учете, в течении срока полезного использования данных объектов, для сохранности этих активов. В связи с этим если приобретен объект стоимостью 100 000 р. за единицу, в налоговом учете вся сумма будет признана расходом отчетного периода, а в бухгалтерском учете постепенно будут признаны расходы путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, поэтому в налоговом учете расходы отчетного периода будут больше, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, 20 % и начисляется отложенное налоговое обязательство, при этом делается бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», тем самым обязательство по начислению и уплате налога на прибыль уменьшается. В бухгалтерском учете этот объект необходимо амортизировать, в противном случае данный факт единовременного списания суммы будет расцениваться как занижения налогооблагаемой базы по налогу на имущество, поэтому постепенно по мере начисления амортизации, расходы превысят в бухгалтерском учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство, при этом делается запись Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться.

В бухгалтерском учете согласно пункта 18 ПБУ 6 начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств, производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту амортизационную группу.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году, можно установить график начисления амортизации четыре, пять, шесть или больше месяцев амортизации в году, что не предусматривается в налоговом учете.

Поэтому расходы будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом и возникнет временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 % налога на прибыль и начисляется отложенный налоговый актив и делается запись Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться, но когда расходы будут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на при-

быль и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив, и составляется бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается.

В налоговом учете может применяться линейный или нелинейный способ (статьи 256–259) списания стоимости основных средств и нематериальных активов.

Так же по статье 258 налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10-30 % первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода. Суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) за вычетом не более 10 % таких сумм (не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно).

В случае, если такое основное средство было реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы расходов, ранее включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация.

Так как могут применяться разные способы начисления амортизации или единовременное списание до 30 % стоимости, в бухгалтерском и налоговом учете, возникают временные вычитаемые или налогооблагаемые разницы.

Если в бухгалтерском учете применяется способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до трех или способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, или способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), в налоговом учете линейный способ. Расходы будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом и возникает временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 процентов налога на прибыль, начисляется отложенный налоговый актив и делается запись Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет

увеличиваться, затем постепенно в следующих налоговых периодах, когда будут расходы больше в налоговом учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленный отложенный актив и составляется бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается.

Если в бухгалтерском учете применяется линейный способ, в налоговом учете нелинейный способ, а также одновременно включаются в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно) первоначальной стоимости основных средств.

Расходы будут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, начисляется отложенное налоговое обязательство и делается бухгалтерская запись Д 68 ««Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается, в следующем месяце, когда расходы превысят в бухгалтерском учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство, делается бухгалтерская запись Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К68 ««Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться.

Начисленные проценты по полученным кредитам банков, которые имеют инвестиционную направленность, до принятия к учету основного средства в бухгалтерском учете, включаются в инвентарную первоначальную стоимость основного средства и делается запись Д 08/3 «Вложения во внеоборотные активы / Строительство объектов основных средств» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам», или Д 08/4 «Вложения во внеоборотные активы / Приобретение основных средств» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам». После ввода в эксплуатацию объекта основного средства начисленные проценты отражаются как прочие расходы и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы / прочие расходы», при этом делается запись Д 91 «Прочие доходы и расходы / прочие расходы» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам».

В налоговом учете независимо от назначения кредита, начисленные проценты отражаются как внереализационные расходы, при этом формируется разная первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, и возникает временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, начисляется отложенное налоговое обязательство и делается бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается. Затем по мере начисления



амортизации расходы превысят в бухгалтерском учете, так как бухгалтерская инвентарная стоимость превысит налоговую, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться.

В бухгалтерском учете переоценка основных средств и нематериальных активов может проводится ежегодно, при этом отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом: дооценка внеоборотных активов — увеличивает счет 83 «Добавочный капитал»; уценка — относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы / прочие расходы»; дооценка по списанным основным средствам со счета 83 «Добавочный капитал» спишется на счет 84 «Нераспределенной прибыли».

В налоговом учете по статье 257 Налогового кодекса при проведении налогоплательщиком переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации. При этом результаты переоценки не учитываются при налоге на прибыль, но учитываются в бухгалтерском учете, при расчете налога на имущество по основным средствам, в связи с этим возникают временные разницы, которые в зависимости от ситуации, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль или увеличивают, или уменьшают.

Согласно пункта 1 статьи 56 НК РФ льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям лиц предусмотренные законом имущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

Одним из условий применения нулевой ставки по налогу на прибыль являются доходы организации. По статье 248 НК РФ, к доходам организации относятся доходы от реализации и внереализационные доходы, поименованные в статьях 249 и 250 НК РФ. К доходам от коммерческой деятельности организации относятся доходы, которые поступают от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, а также внереализационные доходы. В бухгалтерском учете, согласно ПБУ № 9, называются доходы от обычных и прочих видов деятельности.

При расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, поименованные в статье 251 НК РФ. Так, при формировании налоговой базы в доходы не включается имущество, полученное в рамках целевого финансирования (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ). Например, в отношении некоммерческих образовательных учреждений такими средствами могут являться гранты.

Также при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (кроме поступлений в виде подарков) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Средства целевого финансирования и целевые поступления, используемые не по целевому

назначению, признаются внереализационным доходом и включаются в налогооблагаемую базу по статье 250 пункт 14 НК РФ.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль, по статье 251 подпункта 22 пункта 1 НК РФ, учитывают в качестве внереализационных доходов в полной сумме в виде имущества, безвозмездно полученного организациями на момент перехода права собственности на данное имущество.

По бухгалтерскому учету данные объекты принимаются к учету и формируют доходы будущих периодов и лишь после списания или по мере начисления амортизации начинают формировать доходы отчетного периода и тем самым увеличивают налогооблагаемую прибыль отчетного периода. Так как временно доходы признаются только в налоговом учете, то возникает временная вычитаемая разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и начисляется отложенный налоговый актив и делается запись Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 ««Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль увеличивается, затем постепенно в следующих налоговых периодах, когда будет признан доход отчетного периода в бухгалтерском учете, который в налоговом учете был признан ранее, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив, при этом составляется бухгалтерская запись Д 68 ««Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается.

Кроме того, в доходы не включается имущество, безвозмездно переданное от учредителя, вклад которого в уставном капитале организации превышает 50 % (подпункт 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ). При этом такое имущество не признается доходом для целей налогообложения, если в течение одного года со дня его получения оно (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам, в противном случае его необходимо признать в качестве внереализационных доходов.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысит в совокупности два миллиона рублей (за исключением реализации подакцизных товаров).

Данный стоимостной предел на пересматривался с 2003 года, поэтому воспользоваться освобождением на сегодняшний день невозможно хорошо работающим организациям.

Так же негативным моментом можно считать, то что организации и индивидуальные предприниматели, не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено (сумма выручки превысит два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров), налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в кото-

ром имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение и становятся плательщиками налога на добавленную стоимость.

Так же по статье 145 НК РФ не признаются объектом налогообложения:

- передача на безвозмездной основе имущества, выполнение работ, оказание услуг органам государственной власти и органам местного самоуправления;
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнение работ, оказание услуг казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения, которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации;
- операции по реализации земельных участков;
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику или правопреемникам;
- передача имущества на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения, причем отказаться от освобождения по данным операциям невозможно) установлены в статье 149 НК РФ. Это реализация, а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд на территории Российской Федерации медицинских товаров и услуг (по перечню, утвержденному Правительством РФ), услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, услуги в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации основных или дополнительных общеобразовательных или профессиональных образовательных программ, программ профессиональной подготовки, услуг по социальному обслуживанию несовершеннолетних детей; услуг по поддержке и социальному обслуживанию граждан пожилого возраста, инвалидов, безнадзорных детей и иных лиц, находящихся в трудной жизненной ситуации, услуги по содержанию детей в образовательных организациях, реализующих основную общеобразовательную программу дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях, включая спортивные, и в студиях, реализация продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций, услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного).

Так же не подлежат налогообложению услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями, работы и услуги по сохранению объекта культурного наследия,

памятников истории и культуры, включающих в себя консервационные, противоаварийные, ремонтные, реставрационные работы.

Освобождаются от налогообложения ритуальные услуги, работы по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утвержденному Правительством РФ), реализация почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов, услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, реализация монет из драгоценных металлов, являющихся законным средством наличного платежа Российской Федерации или иностранного государства, работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих, а так же реализация товаров, помещенных под таможенную процедуру магазина беспошлинной торговли.

Кроме того, не подлежат налогообложению реализация долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению НДС.

Так же обширный, но закрытый перечень операций, не подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость, по которым можно отказаться от льготы. Начиная от услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства, банковских и страховых операций, реализация, в том числе и передача для собственных нужд предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ), выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, проведение работ, оказание услуг по тушению лесных пожаров; реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них; передача в рекламных целях товаров, работ, услуг, а так же расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 рублей.

По статье 164 налогообложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, работ, услуг на экспорт и в области космической деятельности, а также предприятий, работающих в особых экономических зонах, стоит отметить, что применение данной льготы у большинства налогоплательщиков невозможно.

Воспользоваться освобождением или минимизировать основные довольно значимые налоги могут не все предприятия, что ущемляет права всех налогоплательщиков, многие ограничения, предусмотренные в налоговом кодексе, не пересматривались более десяти лет, несмотря на то, что редакция налогового кодекса происходит ежемесячно. В связи, с чем необходимо стремиться сближать правила ведения бухгалтерского и налогового учета.

Необходимо на законодательном уровне предусмотреть одинаковое отражение отдельных объектов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Так, различия правил учетной политики для бухгалтерского и налогового учета, свести к минимуму, а в частности лимита отнесения объектов к амортизируемому имуществу 100000 р., разрешив применять данный лимит и в бухгалтерском учете.

Различия в порядке формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, в методах начисления амортизационных отчислений, которые приводят к возникновению временных разниц, которые временно увеличивают, а потом уменьшают налоговое бремя по налогу на прибыль, можно устранить путем снятия ограничений при выборе амортизационной политики, разрешив применение любых способов начисления амортизации, так как в бюджет, в конечном счете, поступает одна и та же сумма налога на прибыль, независимо от способов начисления амортизации и правил формирования первоначальной стоимости объектов основных средств.

Все различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ №18, приведут к возникновению временных разниц, а затем отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива, необходимо отменить, разрешив налогоплательщику самостоятельно устанавливать правила и методику отражения в учете.

Различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ №18, приведут к возникновению постоянных разниц, а затем постоянного налогового обязательства или постоянного налогового актива, необходимо сначала накапливать на отдельных счетах или субсчетах, которые являются свободными в действующем едином плане счетов организаций, например на счете с 30 по 39, 64, 65, 74, 78 как расходы, не принимаемые для целей налогообложения, при этом будет сделана бухгалтерская запись Д 74 К разных счетов, а затем списывать за счет чистой прибыли Д 99 К 74, все данные будут прозрачными, а система учета затрат и система уплаты налогов будут построены на единых принципах и правилах учета.

Единственной объективной и реальной базой для расчета налогов будут являться данные системного бухгалтерского учета, построенного на принципах реального учета издержек производства. Отпадет необходимость конструировать надуманную «налогооблагаемую» прибыль, оторванную от реальной экономической базы - бухгалтерской прибыли, возникнет возможность облагать налогом реальную бухгалтерскую прибыль. Реализация этих предложений даст возможность упорядочить бухгалтерский учет и ликвидировать неоправданный и искусственный разрыв бухгалтерского и налогового учета.

### **Список использованной литературы**

1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_180889](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180889).

2 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.

3 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107971](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107971).

4 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111056](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111056).

5 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449).

6 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179199](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179199).

7 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313).

8 Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=111055&fld=134&from=45140-0&rnd=214990.10312165856648658&>.

9 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107972](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107972).

### **Информация об авторе**

*Одаховская Далья Ардалионовна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: e-mail: [odadalia@yandex.ru](mailto:odadalia@yandex.ru).

### **Author**

*Odahovskaya Dallyan Ardalionovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [odadalia@yandex.ru](mailto:odadalia@yandex.ru).

**Т.И. Копылова,**

**А.И. Кулешова**

Байкальский государственный университет,

г. Иркутск

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ТЕЛЕВИЗИОННЫХ И РАДИОВЕЩАТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ**

В статье рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета основных средств в телерадиовещательных компаниях, являющихся филиалами головной организации. Дан обзор законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации и представлено их сравнение с международными стандартами. Проведен сравнительный анализ действующей в настоящее время нормативной базы по учету основных средств с предлагаемой, в частности Проектом по учету основных средств. Приведено обоснование применения ускоренного метода начисления в практической деятельности.

*Ключевые слова:* основные средства; амортизация; стоимостной критерий; учетная политика; бухгалтерский учет; налоговый учет.

**T.I. Kopylova,**

**A.I. Kuleshova**

Baikal State University,

Irkutsk

## **THE FEATURES OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING FIXED ASSETS IN THE TELEVISION AND RADIO COMPANY**

The article describes the features of accounting and tax accounting of fixed assets in the television and radio broadcasting company, which are affiliates of the parent organization. A review of the legislative and regulatory accounting of fixed assets in the Russian Federation is made and author presents a comparison these laws with international standards. A comparative analysis of the currently applicable regulatory framework for accounting of fixed assets with the proposed is made, in particular with a project on accounting of fixed assets. The substantiation of the use of the accelerated accrual method in practice is made.

*Keywords:* fixed assets; depreciation; cost limit; accounting policy; accounting; tax accounting.

Бухгалтерский учет и экономический анализ основных средств важен для каждого хозяйствующего субъекта, так как именно при помощи задействования объектов основных средств организация добивается основной цели своей деятельности — извлечение прибыли. Как правило, основные средства имеют вы-

сокую стоимость и, соответственно, занимают весомую позицию в бухгалтерском балансе. От выбранного стоимостного критерия отнесения активов к основным средствам, метода начисления амортизации, проведения переоценки зависят показатели в бухгалтерской отчетности. В налоговом учете также законодательство позволяет выбрать варианты включения в расходы отчетного периода затраты на капитальные вложения (амортизационная премия). Все это говорит о том, что учету основных средств, их достоверной оценке на каждом этапе их жизненного цикла следует уделять особое внимание, чтобы обеспечить рациональное функционирование системы учета, повысить качество информации и выйти на конечную цель функционирования коммерческого предприятия — получение прибыли [10].

Бухгалтерский учет в России постоянно меняется, вносятся поправки в действующие нормативно-правовые акты, издаются новые. Отчасти это связано с условиями рыночной экономики, законодатели пытаются усовершенствовать законы, созданные в момент перехода к рыночной экономике, что не могло не повлиять на их качество. Также в соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 01.07.2004 г. № 180, происходит сближение с международными стандартами финансовой отчетности. Вследствие этого происходит постоянное устаревание учебно-методической литературы. Также и в законодательстве в сфере бухгалтерского учета основных средств можно найти недоработанные вопросы, ярким примером является отсутствие нормативного определения понятия «основные средства», соответственно и многие авторы его не дают. Всем вышеперечисленным обусловлена актуальность темы данной статьи.

В субъектах Российской Федерации телевизионные и радиовещательные компании являются в большинстве случаев филиалами, выделенными на отдельный баланс. Однако порядок отражения в бухгалтерском учете расчетов с филиалами, которые выделены на отдельный баланс, не установлен нормативно-правовыми актами, существуют лишь рекомендации в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, поэтому экономическому субъекту следует самостоятельно разработать и утвердить такой порядок [8].

Деятельность филиалов регулируется Гражданским Кодексом РФ. Согласно ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации, филиал — обособленное подразделение юридического лица, осуществляющее все его функции или их часть, находится вне места его нахождения. Филиал не является юридическим лицом, наделяется имуществом головной организации и действует на основании утвержденных ей положений [1].

Особенностью бухгалтерского учета объектов, в том числе и основных средств в филиалах является то, что учетная политика создается и утверждается в головной организации и обязательна к применению во всех ее филиалах для обеспечения полноты и единства учета, то есть филиалы не имеют права отступить от нее или создать собственную учетную политику для филиала, поэтому головная организация должна в учетной политике предусмотреть все особенности бухгалтерского учета, касающихся и филиалов.



Нормативно-правовые акты не дают определения понятию «основные средства». В ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном приказом Министерства финансов от 30.03.2001 № 26н [4], приводятся лишь условия отнесения активов в состав основных средств:

- актив предназначен для использования в производстве продукции, при оказании услуг или выполнении работ, для управленческих нужд экономического субъекта, либо предназначен для предоставления за плату во временное пользование или временное владение и пользование;

- организация предполагает использовать объект длительное время (больше 12 месяцев), либо в течение обычного производственного цикла, длительность которого превышает 12 месяцев;

- не предполагается дальнейшая перепродажа объекта;

- объект может приносить в будущем доход (экономические выгоды) организации.

На данный момент подготовлен Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», пока не утвержденный и не вступивший в силу [9]. В нем добавлены еще два условия — объект должен иметь материально-вещественную форму, и его первоначальная стоимость может быть достоверно определена (надежно измерена).

В учетной политике для целей бухгалтерского учета телевизионной и радиовещательной компании, к основным средствам относят «активы, которые используются в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд в течение срока продолжительностью более 12 месяцев и способные приносить доход в будущем». Так как компания не производит продукцию и не выполняет работы, а оказывает услуги, то следует внести уточнения в данный пункт. Также определен стоимостной лимит отнесения актива к основным средствам — 40000 р. за единицу, все, что ниже этого лимита, учитывается в составе МПЗ — в целях обеспечения сохранности таких активов (инструменты, инвентарь, хозяйственные принадлежности) организуется надлежащий контроль. В учетной политике для целей налогообложения не указан лимит стоимости объектов основных средств, согласно ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации [2] (далее — НК РФ), амортизируемое имущество — имущество первоначальной стоимостью более 100 000 рублей и сроком полезного использования более 12 месяцев, поэтому телерадиовещательной компании рекомендуется отразить этот пункт в учетной политике для целей налогообложения. Целесообразным было бы изменить лимит стоимости и в учетной политике для целей бухгалтерского учета, чтобы не возникало налогооблагаемых временных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, которые приведут к формированию отложенного налогового обязательства (ОНО). Это изменение позволит включить в расходы стоимость недорогого оборудования, характерного для телерадиовещательных компаний одновременно, в момент введения объекта в эксплуатацию, а не через амортизацию. Тем не менее, пока применяется ПБУ 6/01, такие изменения внести в учетную политику нельзя, так как в п. 5 установлено, что активы, подходящие под условия признания их основными средствами, но стоимостью не более 40 000 руб-

лей, могут отражаться в качестве материально-производственных запасов в бухгалтерском учете. Однако в Проекте положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [9], сказано, что экономический субъект сам определяет лимит стоимости основного средства, при этом бухгалтер руководствуется профессиональным суждением. Исходя из этого пункта, становится заметным сближение российского бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), наблюдается некое увеличение «свободы» учета (о чем говорит употребление термина «профессиональное суждение»).

Однако мы считаем, что все это можно рассмотреть с двух точек зрения — положительной и отрицательной. Положительный момент состоит в том, что приближение к МСФО было обозначено как цель в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, соответственно, законодательство приближается к выполнению поставленных целей и задач. Также многие организации вынуждены составлять два вида отчетности, по РСБУ и МСФО, а чем ближе отечественные стандарты к международным, тем проще составлять отчетность в этих случаях. Применение профессионального суждения бухгалтером удобно — можно «подстроить» учет под специфику предприятия. Однако нельзя не отметить некие отрицательные моменты. Во-первых, приближение к МСФО может стереть национальные особенности учета, что нельзя назвать положительным. Во-вторых, слишком много свободы чревато большими разнициами в учете у разных экономических субъектов, ярким примером может послужить отмена унифицированных документов: многие по-прежнему применяют формы, утвержденные Постановлениями Госкомстата, так как это удобно, формы привычны, предусматривают все обязательные реквизиты, что помогает избежать ошибок. Также практика показывает, что те организации, которые создают свои формы первичных документов самостоятельно, сталкиваются с проблемой непринятия данных документов контрагентами.

При проведении исследования было отмечено, что на практике в телерадиовещательных компаниях часто используется так называемый «Акт агрегирования». Для чего он нужен? Это внутренний документ, согласно которому организация производит агрегирование (сборку) нескольких объектов в один. Ярким примером можно назвать агрегирование компьютерной техники, например комплект системный блок + монитор + клавиатура + мышь, или сервер + твердотельный накопитель + жесткий диск + блок питания. Несмотря на разный срок полезного использования и различную стоимость (некоторые из этих объектов следует учитывать в составе материально-производственных запасов, так как их стоимость ниже установленного лимита), эти объекты лучше учитывать как комплекс конструктивно сочлененных предметов, так как используются они как единый объект. Особенностью является то, что акт объединяет активы, относящиеся по своей характеристике к двум разным группам активов в одну — в основные средства.

Стандартно начисление амортизации в бухгалтерском учете телерадиовещательных компаний производится линейным способом, исходя из текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортиза-

ции, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта. Амортизация начисляется арендодателем по объектам основных средств, которые переданы в аренду. По основным средствам, принятым на учет до 01.01.2002, амортизация начисляется в порядке, действовавшем и ранее, т.е. до 01.01.2002. Срок полезного использования определяется на основании Постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [6] непосредственно при принятии объектов к учету. Если основное средство не вошло ни в какую группу, то данный срок определяется в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01.

В отличие от бухгалтерского учета, в налоговом учете рекомендуется два способа — линейный и нелинейный. Начисление амортизации в налоговом учете телерадиовещательной компании производится аналогично бухгалтерскому — линейным способом. Для тех видов основных средств, которые не указаны в классификации основных средств, срок полезного использования устанавливается в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей. Начисление амортизации по основным средствам, являющихся предметом лизинга, используемым в условиях агрессивной среды, в условиях повышенной сменности производится без понижающих коэффициентов. Начисление амортизации не может быть ниже норм, установленных ст. 259 НК РФ.

В налоговом учете предусмотрено применение амортизационной премии. НК РФ не предусматривает такого термина, такое название данная льгота получила в экономической литературе. Ст. 258 НК РФ [2] предусмотрено право налогоплательщика включать в расходы отчетного периода расходы на капитальные вложения, но не более 10 % (30 % — основные средства 3–7 амортизационных групп), то есть часть понесенных расходов на приобретение объекта основных средств в налоговом учете можно признать единовременно. Это правило также применяется и к расходам, понесенным вследствие реконструкции, достройки, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов основных средств.

Применение амортизационной премии следует оценить положительно. Несмотря на то, что это ведет к образованию налогооблагаемых временных разниц, польза очевидна. Во-первых, это обусловлено спецификой самого экономического субъекта, его деятельности. Организация телевидения, радиовещания требует оснащения самой современной техникой. Научно-технический прогресс оказывает непосредственное влияние на техническое оснащение телерадиовещательных компаний. В век нанотехнологий оборудование таких организаций быстро морально стареет, поэтому одна из главных проблем учета основных средств — это замена и списание основных средств с остаточной стоимостью. Недосписанная часть таких объектов увеличивает прочие расходы организации, а они, в свою очередь, влияют на снижение положительного финансового результата и увеличение убытка экономического субъекта. Вследствие этого очень разумно списать максимум расходов как можно быстрее, пока еще объект пригоден к использованию. Во-вторых, сейчас обстановка в стране такова, что постоянно растет темп инфляции, именно поэтому нужно признавать расходы как можно быстрее.

Именно поэтому, возможно, было бы целесообразно изменить способ начисления амортизации в бухгалтерском учете на тот, при котором максимально быстро спишется значительная часть стоимости основного средства в первый год эксплуатации. Наиболее предпочтительным способом может быть способ уменьшаемого остатка, однако требуется определение ликвидационной стоимости. В действующем в настоящее время ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отсутствует понятие ликвидационной стоимости и порядок ее расчета. В Проекте положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [9] вводится такое понятие, как «ликвидационная стоимость», которое характеризует сумму возмещения, ожидаемую к получению при выбытии основного средства после завершения эксплуатации, что позволит применить способ уменьшаемого остатка. Кроме того, амортизацией в Проекте положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [9] является систематическое погашение амортизируемой величины (фактическая стоимость объекта за вычетом ликвидационной) в течение срока его полезного использования.

Сравним способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 500000 р., срок полезного использования определен организацией самостоятельно и составляет 5 лет.

1) Способ уменьшаемого остатка.

$100 \% : 5 = 20 \%$  — годовая норма амортизации, увеличивается на коэффициент ускорения 3, годовая норма составит 60 %.

В первый год сумма амортизационных отчислений составит:

$$500000 \cdot 60 \% = 300000 \text{ р.}$$

Во второй год:

$500000 - 300000 = 200000 \text{ р.}$  — остаточная стоимость на начало второго года срока полезного использования.

$200000 \cdot 60 \% = 120000 \text{ р.}$  — сумма амортизационных отчислений во второй год срока полезного использования объекта основных средств.

Соответственно, сумма будет уменьшаться, максимальная сумма списывается в себестоимость в первый год эксплуатации.

2) Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Сумма чисел лет срока службы составляет:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \text{ лет.}$$

В первый год сумма амортизационных отчислений составит:

$$500000 \cdot (5/15) = 166667 \text{ р.}$$

Во второй год:

$$500000 \cdot (4/15) = 133333 \text{ р.}$$

Соответственно, сумма будет уменьшаться, максимальная сумма списывается в себестоимость в первый год эксплуатации, также как и при первом способе. Однако при сравнении было выявлено, что более предпочтительным является способ уменьшаемого остатка. Именно при его применении в первый год эксплуатации объекта списывается максимальная сумма амортизации. Поэтому рекомендуется в телерадиовещательных компаниях использовать именно

способ начисления амортизации — способ уменьшаемого остатка в силу причин, которые были названы выше. Кроме того, если в настоящее время рекомендовано к использованию четыре способа начисления амортизации, то в Проекте положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [9] их три — исключен способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

В некоторых случаях допускается увеличение срока полезного использования, в частности, если произошло повышение нормативных показателей функционирования объекта (улучшение качества, увеличение мощности, срока полезного использования и т. д.). Если восстановление было произведено до истечения срока полезного использования, то амортизационные отчисления определяются:

- исходя из суммы остаточной стоимости на дату начала процесса восстановления и суммы затрат на восстановление, и оставшегося срока полезного использования (если он не был изменен);

- исходя из суммы остаточной стоимости на дату начала процесса восстановления и суммы затрат на восстановление, и нового срока полезного использования (если он был изменен).

Если же срок полезного использования истек, и произошло восстановление, то амортизационные отчисления определяются исходя из суммы затрат на восстановление и установленного нового срока (после восстановления).

На сегодняшний день можно отметить такую особенность в телерадиовещательных организациях, что в последние несколько лет не проводятся модернизации, реконструкции. Это также обусловлено спецификой деятельности, высоко технологичностью объектов основных средств, используемых в организации. Эти объекты (профессиональная фото- и видеоаппаратура, студийное оборудование) по сути модернизировать бесполезно, так как проще (и зачастую дешевле) купить новое оборудование. В связи с этим можно отметить, что отсутствие модернизаций разумно на таком предприятии.

Затраты на любой ремонт (капитальный, текущий) включаются в затраты того отчетного периода, в котором имели место быть. В целом при исследовании действующей практики учета было отмечено, что не используется термин «капитальный» при учете ремонта, весь ремонт учитывается как текущий.

Переоценка основных средств в большинстве предприятий в добровольном порядке не производится. Данный пункт следует оценить положительно, так как вопросы переоценки до сих пор являются достаточно спорными. В приказе Министерства финансов РФ № 91н от 13.10.2003 г. «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» [5] рассмотрено понятие текущая (восстановительная) стоимость объектов основных средств — сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. В Проекте ПБУ «Учет основных средств» применяется термин «текущая рыночная стоимость», это также говорит о сближении с МСФО, упрощает порядок определения восстановительной стоимости [7, с. 282]. Если принимается решение о проведении переоценки, то она становится регулярной, для основных средств,

принадлежащих к однородной группе. Как результат — часть основных средств переоценивается, другая часть учитывается по остаточной стоимости, что приводит к искажению информации в бухгалтерской отчетности.

В п. 48 приказа Министерства финансов РФ № 91н от 13.10.2003 г. «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» [5] изложен пример, в котором переоценка производится следующим образом: осуществляется пересчет первоначальной (текущей, в случае проведения переоценки) стоимости и всей начисленной амортизации, применяется коэффициент, который определяется как отношение восстановительной (текущей) стоимости к первоначальной. Однако сумма, которую называют оценщики, включает в себя степень износа, а, следовательно, и сумму накопленной амортизации. Если проанализировать пример, то становится понятным, что происходит искажение информации, так как показатель, который представляют оценщики, учитывает устаревание объекта основных средств, снова уменьшают на сумму амортизации, которая также была переоценена. Не самый логичный подход к проведению переоценки, вследствие которого происходит необоснованное занижение стоимости. В Проекте ПБУ «Учет основных средств» изложен новый порядок переоценки основных средств, суть его состоит в приближении к текущей рыночной стоимости, способы аналогичны применяемым в МСФО:

1) пропорциональный пересчет как полной фактической стоимости объекта, так и накопленной по нему амортизации (брутто-оценка). Разница между полной фактической стоимостью основного средства и накопленной амортизацией становится равной текущей рыночной стоимости;

2) фактическая стоимость уменьшается на сумму накопленной амортизации и пересчитывается до текущей рыночной стоимости (нетто-оценка). В итоге накопленная амортизация становится равной нулю, а полная фактическая стоимость объекта — текущей рыночной стоимости.

При исследовании действующей практики телерадиовещательных организаций выявлено, что в филиалах в нарушение п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н [3] не прилагаются к учетной политике:

- графики документооборота;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета (содержащий синтетические и аналитические счета);
- альбом форм первичных учетных документов, альбом форм регистров бухгалтерского учета.

Исходя из этого, телерадиовещательной компании рекомендуется утверждать рабочий план счетов бухгалтерского учета, альбом форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, графики документооборота, оформлять все вышеперечисленное в качестве приложения к учетной политике. Также рекомендуется телерадиовещательной компании рассмотреть предложенные идеи по поводу пересмотра положений учетной политики для целей бухгалтерского учета — изменение способа начисления амортизации с линейного на способ уменьшаемого остатка с применением коэффициента ускорения, равного трем. Это позволит экономическому субъекту быстрее спи-

сывать в затраты стоимость объекта, что целесообразно в данной отрасли, так как объекты основных средств морально устаревают быстрее, чем успевают полностью самортизироваться.

### Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179205](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179205).

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111056](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111056).

5. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=111055&fld=134&from=45140-0&rnd=214990.10312165856648658&>.

6. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=182459&fld=134&from=34710-0&rnd=214990.4772430090209988&>.

7. Елисеева А.А. Новое в ПБУ: учет основных средств / А.А. Елисеева // Молодой ученый. — 2013. — № 12. — С. 282–283.

8. Обособленное подразделение юридического лица [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.glavbukh.ru/art/40727-obosoblennoe-podrazdelenie-yuridicheskogo-litsa>.

9. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.nsfo.ru/docs/Projekt\\_PBU\\_Uchet\\_Osnovnih\\_Sredstv.pdf](http://www.nsfo.ru/docs/Projekt_PBU_Uchet_Osnovnih_Sredstv.pdf).

10. Черемушникова Т. В. Особенности учета и оценки основных средств на различных этапах их жизненного цикла в соответствии с требованиями МСФО / Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 38 // СПС «Консультант Плюс».

## Информация об авторах

*Копылова Татьяна Ильинична* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru).

*Кулешова Алена Игоревна* — студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [kuleshovaal@yandex.ru](mailto:kuleshovaal@yandex.ru).

## Authors

*Kopylova Tatyana Ilinichna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru).

*Kuleshova Alena Igorevna* — Student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [kuleshovaal@yandex.ru](mailto:kuleshovaal@yandex.ru).

УДК 657.1

**С.Е. Егорова,  
В.А. Будасова,  
Л.А. Юданова**

Псковский государственный университет,  
г. Псков

## НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

В статье сформулированы и описаны основные особенности управленческого учета в России. Показана необходимость введения в учет собственных поправок для более достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности. Рассмотрены особенности финансовой отчетности, составляемой по западным стандартам с учетом интересов руководителей, поскольку в ней более достоверно отражаются результаты финансовой деятельности и расширяются возможности обоснования управленческих решений. Определены основные направления развития управленческого учета в практической деятельности.

*Ключевые слова:* управленческий учет, процесс управления, управленческая отчетность, бюджетирование, затраты, рентабельность, прибыль.



**S.E. Egorova,  
V.A. Budasova,  
L.A. Yudanova**  
Pskov State University,  
Pskov

## **THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING DIRECTIONS IN RUSSIA**

The article formulated and describes the main features of managerial accounting in Russia. Shows the need for integration of its own amendments to more accurately reflect the facts of economic activity. Peculiarities of financial statements drawn up by Western standards, taking into account the interests of managers, since it more authentically reflected the results of financial activities and opportunities justify administrative decisions. Defines the main directions of development of management accounting in practice.

*Keywords:* management accounting, process management, management reporting, budgeting, costs, profitability, profit.

К основным задачам руководителя относится принятие решений на основе получаемой информации и контроль за их исполнением. При этом важно обеспечить достоверность получаемой информации.

В классической теории управленческих систем, родоначальником которой является Норберт Винер, процесс управления системой рассматривается как процесс сравнения того, что получается на выходе системы, с тем, что планировалось получить на выходе, и создание управляющих воздействий на вход системы с целью соответствующей коррекции выходных параметров.

Бухгалтерский учет предоставляет информацию для принятия решений. Чем тщательнее ведется бухгалтерский учет, тем качественнее представляемая информация и принимаемые решения.

Бухгалтерский учет предоставляет информацию о финансовом состоянии организации на определенную дату и о финансовых результатах хозяйственной жизни за период времени. Однако есть несколько факторов российской специфики, которые затрудняют использование данных бухгалтерского учета для управления бизнесом:

1. Учет доходов и расходов в российском бухгалтерском учете основан на конкретных документах. Соответственно в расходах отражены не все факты хозяйственной жизни, а только те, по которым, во-первых, есть необходимые документы, а, во-вторых, только те документы, которые правильно оформлены. В результате могут возникнуть определенные проблемы. Например:

а) задержка с поступлением документа. Документы от сторонних организаций (акты, счета-фактуры, накладные) могут поступать в компанию с опозданием. Соответственно факт хозяйственной жизни организации может отражаться в системе с опозданием;

б) несоответствие документа формальным правилам. Документы, не соответствующие формальным требованиям заполнения, не учитываются в системе.

Факт хозяйственной жизни и его отражение в системе могут не соответствовать друг другу по следующим причинам:

- открытость списка требований к заполнению первичных документов;
- расплывчатость и неоднозначность требований к заполнению;
- постоянно усложняющиеся требования к заполнению первичных документов.

Все это приводит к тому, что при наличии документа факт хозяйственной жизни может не отражаться. Например, услуга получена, акт подписан и отправлен подрядчику, а оригинал акта от подрядчика еще не получен, есть только копия, присланная по факсу. В таком случае российский бухгалтер, основываясь на нормах бухгалтерского законодательства, не вправе отразить в учете совершившийся в действительности факт хозяйственной жизни организации — потребление услуги;

в) задержка с обработкой документа. Если обработка первичных документов бухгалтерией производится перед составлением отчетности, то факт хозяйственной жизни может отражаться в бухгалтерской системе с опозданием [6, с. 29].

2. Бухгалтерский учет основан на идее периодического подсчета прибыли и убытков. Учет доходов и расходов производится в несколько этапов с использованием промежуточных накопительных счетов. Эти счета периодически закрываются и их сумма переносится на следующий счет, который тоже закрывается и т.д. Такая процедура не позволяет использовать счет прибыли и убытков для постоянного анализа доходов и расходов как суммарно, так и в различных разрезах, а также вести непрерывное сравнение плановых и фактических данных в различных разрезах.

3. Непрерывный расчет себестоимости не может быть целиком основан на бухгалтерском учете, поскольку бухгалтерский учет рассчитан на периодическое подведение итогов.

Некоторые из перечисленных проблем существуют только в России и не существуют в общепринятой бухгалтерской практике (GAAP — Generally Accepted Accounting Practice) в связи с тем, что там допускается вводить в учет собственные корректировки для более достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности. Такие корректировки считаются настолько естественными в учете, что принимаются в расчет наравне с другими расходами при расчете налога на прибыль.

Обобщением GAAP-ов разных стран (в основном UK GAAP и US GAAP) призваны стать Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [7].

Финансовая отчетность по международным стандартам все больше завоевывает мир, и позволяет более достоверно отражать результаты финансовой деятельности, привлекает российских руководителей. Многие российские руководители изъявляют желание составлять финансовую отчетность по стандартам МСФО не столько потому, что это позволяет иностранным инвесторам увидеть

реальные финансовые показатели компании, сколько потому, что это позволяет самим руководителям российских организаций увидеть более достоверные результаты деятельности компании [1].

Для принятия управленческих решений отчетность по международным стандартам имеет ряд преимуществ перед российскими стандартами финансовой отчетности (Положениями по бухгалтерскому учету — ПБУ). Вот некоторые из них:

- допускается использование копий первичных документов (накладных, счетов-фактур, расходных документов и т.п.) по принципу «содержание важнее формы»;

- допускается свободное использование внутренних документов при учете расходов компании (записок, расчетов, оценок и т.п.);

- разрешается ориентироваться не на юридическую сущность документа, а на его фактическую сущность по принципу «де-факто важнее де-юре»;

- компании разрешается самостоятельно решать, к какому периоду отнести те или иные расходы, когда и какой объем долгов считать безвозвратным, какие резервы создавать под обесценивание активов;

- компании имеют собственный план счетов;

- разрешается иметь отчетный год, отличный от календарного;

- финансовый и управленческий учеты максимально сближены за счет введения в учет специальных корректировок, допущений и резервов;

- не существует запрещенных корреспонденций счетов и т.п.

Такая финансовая отчетность может представлять интерес для руководителей, поскольку отчетность по западным стандартам более достоверно отражает результаты финансовой деятельности и больше подходит для принятия управленческих решений.

В связи с этим многие российские организации заинтересовались западными стандартами финансовой отчетности и стали стремиться представлять свою отчетность не только в соответствии с российскими ПБУ, но и в соответствии с МСФО.

Однако МСФО являются основой для построения не управленческой, а финансовой отчетности. Отчетность по МСФО предназначена не столько для руководства компании, сколько для реальных и потенциальных инвесторов, заимодавцев, партнеров по бизнесу.

МСФО не может подменить управленческий учет.

Для управленческого учета существуют свои стандарты и свои правила, которые разрабатывает, например, Институт управленческого учета США (Statements on management accounting — SMA) [2, с. 298].

Есть много вопросов и проблем, с которыми сталкивается российский руководитель. Перечислим некоторые из них:

- 1) себестоимость, рентабельность, цены;

- 2) сметное планирование;

- 3) мотивация;

- 4) документооборот;

- 5) анализ финансовых рисков;
- 6) разграничение зон ответственности;
- 7) анализ критической точки и др.

Процесс управления и управленческий учет в одной организации может серьезно отличаться от управленческого учета в другой организации.

Причины возможных отличий:

- различие в видах деятельности;
- разные размеры и структура бизнеса;
- различие в требуемых для контроля параметрах;
- разные цели руководства;
- разные финансовые возможности компаний по постановке учета и т.п.

Управленческий учет представляет собой деятельность, которая связана с подготовкой информации для руководства предприятия.

Управленческий учет является системой по сбору, регистрации, представлению и анализу информации, необходимой для принятия управленческих решений [4, с. 127].

Поскольку управленческие цели у различных компаний отличаются, соответственно и учет может быть реализован в разном виде.

1. Необходимо определиться с целями учета. В первую очередь, руководство или собственники организации должны осознать, что без качественной управленческой информации компания не может развиваться и побеждать в конкурентной борьбе. Миссия организации как нахождение желаемых результатов деятельности компании и роль управленческого учета должны быть сформулированы четко и конкретно. Отдельно должны быть выделены цели стратегические (долгосрочные), тактические (среднесрочные) и оперативные (краткосрочные). В случае если между целями возможны конфликты, приоритеты должны быть расставлены заранее.

2. Отсутствие постановки управленческого учета может привести к серьезным ошибкам в управлении, неправильным, несвоевременным действиям или даже бездействию. Если компания хочет начать работать более эффективно, она должна сделать первый шаг в этом направлении - оценить эффективность вложения сил и средств в управленческий учет.

Принятие решения о постановке управленческого учета — первое решение в цепочке решений, которые предстоит принять руководителю организации.

3. Оценка собственных сил и ресурсов, которые могли бы быть использованы в постановке управленческого учета. Как правило, в постановке управленческого учета заинтересовано руководство и собственники организации. Для первых — это возможность более эффективно двигаться к цели. Для вторых — это инвестиция, которая может окупиться в несколько раз. Определиться надо по ключевым параметрам: какие из целей будут достигаться нанятым и контролируемым персоналом, а какие потребуют привлечения внешних сил.

4. Необходимо определиться с объектом управления:

– насколько открыт объект для внешнего воздействия (какие неопределенности существуют и как они могут воздействовать на объект управления). Насколько внешние воздействия могут изменить выходные параметры;

– насколько возможно разделение его на внутренние объекты управления, и можно ли внутренние объекты выделить в самостоятельные;

– существует ли однозначная связь между входными воздействиями и реакцией объекта управления, и какова может быть эта связь.

Постановщики управленческого учета после исследования объекта управления, как правило, предлагают не только изменить систему учета в организации, но и изменить сам объект управления — оптимизировать организационную и финансовую структуру компании.

Однако иногда постановщики управленческого учета могут перейти грань, за которой изменение организационной и финансовой структуры компании становится не столько помощью компании, сколько помощью самим постановщикам учета (ставить знакомый учет под готовый шаблон компании намного проще, чем ставить учет под конкретную организационную и финансовую структуру компании). Изменение организационной и финансовой структуры компании может, с одной стороны, повысить конкурентоспособность компании, с другой стороны, может внести значительные негативные изменения. Они могут оказаться настолько серьезными, что в результате постановки управленческого учета работа компании, ее прибыльность и конкурентоспособность не улучшатся, а ухудшатся.

5. Как часто система должна управляться (как часто выходные параметры сравниваются с желаемыми и как часто осуществляются входные воздействия)?

6. Какие управляющие воздействия возможны?

7. Какая информация может понадобиться для анализа выходных параметров?

8. Какие входные воздействия могут быть?

9. Как информация об объекте управления может анализироваться и приниматься в расчет при принятии решений?

10. Необходимо исследовать существующую систему учета, скажем, бухгалтерскую и принять решение, возможно ли использовать ее как основу, или необходимо создавать что-то новое.

11. Необходимо знать «цену ошибки» [3, с. 287].

Как правило, руководители компаний стремятся к повышению общей эффективности и эффективности использования ресурсов.

Это требует динамичного подхода и максимальной оперативности в получении информации, ее обработке и принятии управляющих решений.

В настоящее время оперативное отражение результатов работы компании и подразделений становится все более насущной задачей.

Эта потребность полностью осознана не всеми компаниями и не сформирована как насущная рыночная потребность.

В большинстве организаций ее решают собственными силами, путем создания внутренней системы отчетности как по затратам, так и по продажам, ча-

сто в нефинансовых показателях. Такой подход далек от оперативного управления прибылью и всеми активами компании.

Для максимально оперативного управления компанией необходимо:

- объединение в единый блок финансового учета и управленческого учета, процессов планирования и анализа;

- подключение к системе управленческого учета не только информации самой компании, но и информации о внешних контактах и потенциальных сделках, например, с помощью программ CRM — Client resource management;

- максимальный перевод документооборота компании в электронный вид и включение системы контроля документооборота в общий процесс управления;

- реорганизация происходящих в компании процессов для перевода их в on-line режим;

- переход на более частое, чем раз в месяц подведение итогов финансовой деятельности в различных разрезах (в идеале — on-line);

- введение вероятностных показателей в планирование;

- реализация возможности оперативного включения утвержденной программы по постановке управленческого учета в общие планы компании и т.п.

Такие системы в настоящее время делаются индивидуально, и на Западе получили название MIS (Management Information System) [5, с. 87].

С повсеместным внедрением компьютерных сетей, электронного документооборота, еженедельного планирования и подведения итогов спрос на оперативный управленческий и финансовый учет будет осознан и сформирован.

Оперативный управленческий учет — это основное направление, в котором предстоит развиваться управленческому учету.

Развитие оперативного управленческого учета невозможно без совершенствования его инструментария: оперативной диагностики хозяйственно-финансовой деятельности, учета затрат и результатов, бюджетирования, управленческого контроля. На выходе системы оперативного управленческого учета должна быть сформирована внутренняя отчетность для руководителей структурных подразделений компании.

Другим направлением развития управленческого учета должен стать стратегический управленческий учет, то есть, учет, направленный на достижение целей долгосрочного периода. Инструментарием стратегического управленческого учета может быть скользящее бюджетирование, учет и анализ затрат, система сбалансированных показателей, непрерывное прогнозирование. На выходе системы стратегического управленческого учета должна быть сформирована внутренняя отчетность для высшего руководства компании.

### **Список использованной литературы**

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н. — Режим доступа: <http://base.garant.ru/70108111>.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н. — Режим доступа: <http://base.garant.ru/70108111>.

3. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: порядок постановки и основные направления развития / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Эксмо, 2009. — 396 с.

4. Вахрушева О.Б. Управленческий учет [Электронный ресурс] : учеб. пособие / О.Б. Вахрушева. — Электрон. текстовые данные. — М. : Эксмо, 2010. — 188 с. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/1088>. — ЭБС «IPRbooks».

5. Егорова С.Е. Бухгалтерский управленческий учет // Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. — Псков.: Псковский государственный университет, 2015. — 148 с.

6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н.П. Кондраков. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2015. — 492 с. : ил.

7. Мельник М.В. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. — М. : Форум ; Инфра-М, 2016. — 480 с.

### **Информация об авторах**

*Егорова Светлана Евгеньевна* — доктор экономических наук, заведующая кафедрой учета, анализа и налогообложения, Псковский государственный университет, 180000, г. Псков, пл. Ленина, 2, e-mail: [es1403@bk.ru](mailto:es1403@bk.ru).

*Будасова Виктория Александровна* — кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и налогообложения, Псковский государственный университет, 180000, г. Псков, пл. Ленина, 2, e-mail: [vikki28-09@bk.ru](mailto:vikki28-09@bk.ru).

*Юданова Людмила Анатольевна* — кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и налогообложения, Псковский государственный университет, 180000, г. Псков, пл. Ленина, 2, e-mail: [ludmila11247@yandex.ru](mailto:ludmila11247@yandex.ru).

### **Authors**

*Egorova Svetlana Evgenyevna* — Doctor of Economics, Professor, Chair, Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University, 2 Lenin Sq., Pskov, 180000, e-mail: [es1403@bk.ru](mailto:es1403@bk.ru).

*Budasova Victoria Aleksandrovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University, 2 Lenin Sq., Pskov, 180000, e-mail: [vikki28-09@bk.ru](mailto:vikki28-09@bk.ru).

*Yudanova Lyudmila Anatolyevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation, Pskov State University, 2 Lenin Sq., Pskov, 180000, e-mail: [ludmila11247@yandex.ru](mailto:ludmila11247@yandex.ru).

**И.Д. Демина**  
Финансовый университет при Правительстве РФ,  
г. Москва

## **О СООТНОШЕНИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ**

В статье представлен авторский взгляд на соотношение и взаимоотношение управленческого учета и бухгалтерского управленческого учета коммерческой организации как его подсистемы, основанный на анализе современных научных подходов в области формирования информационной базы для принятия эффективных управленческих решений. Рассмотрена законодательная база в области формирования системы бухгалтерского, в том числе бухгалтерского управленческого учета, обоснованы основные функции экономических служб организации в части формирования управленческой информации, разработки генерального и частных бюджетов организации.

*Ключевые слова:* управленческий учет, бухгалтерский управленческий учет, первичный учетный документ, бюджетирование, управленческая информация, принятие управленческих решений/

**I.D. Demina**  
Financial University under the Government of  
Russian Federation,  
Moscow

## **ABOUT THE RATIO OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ACCOUNTING MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTROL SYSTEM OF THE ORGANIZATION**

The author's view of a ratio and relationship of management accounting and accounting management accounting of the commercial organization as his subsystems, based on the analysis of modern scientific approaches in the field of formation of information base for adoption of effective administrative decisions is presented in article. The legislative base in the field of formation of system of accounting, including accounting management accounting is considered, the main functions of economic services of the organization regarding formation of administrative information, development general and private budgets of the organization are proved.

*Keywords:* management accounting, accounting management accounting, primary registration document, budgeting, administrative information, adoption of administrative decisions



В современной учебной и научной литературе по управленческому учету не выделяется принципиальных различий между управленческим учетом и бухгалтерским управленческим учетом.

Вместе с тем, как показали исследования, понятие управленческого учета является более широким относительно понятия бухгалтерского управленческого учета, который предполагает систему счетов бухгалтерского учета для формирования внутренней информации.

В системе бухгалтерского учета организации выделяется бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет. Поэтому для формирования информации в системе бухгалтерского управленческого учета необходимо применение общих правил формирования информации в системе бухгалтерского учета организации. В соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии со ст.9 закона № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Поэтому если факт хозяйственной жизни экономического субъекта находит отражение в первичном учетном документе, а далее в регистрах бухгалтерского учета и соответственно на различного вида счетах и в бухгалтерской отчетности, то таким образом формируется и система бухгалтерского управленческого учета экономического субъекта. И в эту систему можно включить: учет затрат и калькулирование себестоимости различными методами и приемами (в том числе современными методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции («директ-костинг» [6], «стандарт-кост» [7], функционально-стоимостной анализ, метод ABC и т.д.); распределение косвенных затрат, учет затрат по местам возникновения, статьям и объектам калькулирования себестоимости продукции; учет незавершенного производства и выпуска продукции; учет отклонений; учет запасов, учет готовой продукции и финансовых результатов; формирование внутренней отчетности с использованием счетов бухгалтерского учета. Практически это информация, которая формируется на затратных синтетических и аналитических счетах (используются счета-экраны, автономная и интегрированная система счетов управленческого учета (затратных счетов), счетах учета готовой продукции и финансовых результатов. В результате использования этих счетов возможно формирование и внешней, но, в основном, внутренней отчетности, которая необходима для анализа результатов деятельности организации в целом и деятельности центров ответственности в части объема выпуска продукции, затрат на ее производство, структуре себестоимости, формирования цены на реализованную продукцию, и т.д.

Поэтому, понятие «управленческий учет» не должно отождествляться с понятием «бухгалтерский управленческий учет», а должно включать его как элемент (составную часть), организует ведение, которого бухгалтерская служба на основе учетной политики организации для целей управленческого учета.

В большинстве исследований управленческий учет определяется как сбор, обработка и представление различного вида (рода) и из различных источников информации руководству для принятия эффективных управленческих решений [2-14]. Понятие управленческого учета не ассоциируется с бухгалтерским управленческим учетом. Управленческая информация может формироваться не только в бухгалтерии организации, но и в финансовом, планово-экономическом отделе или в отделе контроллинга или всеми отделами вместе в зависимости от организационной структуры экономического субъекта. Зачастую эта информация не документируется с точки зрения бухгалтерского учета.

По мнению И.Е. Мизиковского, источником генерирования такой внутренней информации служит массив первичных документов, который, в свою очередь, является продуктом системы оперативно-технического учета на предприятии [13]. Эта информация может иметь и ретроспективный, и текущий, и перспективный характер, поэтому речь уже не идет о первичных учетных документах.

Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко полагают, что управленческий учет представляет собой систему учета, планирования контроля, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для управления деятельностью организации [12].

Аналогично, с точки зрения А.П. Зудилина управленческий учет является сплошной системой, «которая должна занимать видное место в аппарате управления предприятием и обеспечивать этот аппарат учетными данными, необходимыми для осуществления управления» [9].

Т.П. Карпова считает, что управленческий учет является составной частью информационной системы предприятия и полагает, что это «...интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия [10].

Ф.Ф. Бутынец и Т.В. Давидюк так же рассматривают содержание управленческого учета: «... управленческий учет — это не только учет издержек производства и реализации, не только калькулирование себестоимости, а более широкое понятие» [1].

Л.В. Попова, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова считают, что «управленческий учет — это информационно-вычислительная система, объединяющая совокупность форм и методов планирования, учета, контроля и анализа, направленная на формирование альтернативных вариантов функционирования предприятия и предназначенная для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений» [14].

Исследователи О.Г. Гордеева и Т.Ю. Серебрякова выделяют пять основных точек зрения на категорию «управленческий учет»: отождествление понятий «управленческий учет», «производственный учет», «учет затрат»; утверждение, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета; утверждение, что управленческий учет является самостоятельной учетной системой; акцент на предназначении управленческого учета для формирования

информации в целях принятия решений о развитии предприятия; прочие взгляды на управленческий учет [4].

В англоязычных странах, management accounting (управленческий учет) означает всю цепочку процесса управления: бюджетирование — учет — контроль - анализ, поскольку для управления компанией важна не только информация о том, что было, но и о том, что будет. Следовательно, речь также идет об информационной базе для принятия управленческих решений с использованием бухгалтерского учета (бухгалтерский управленческий учет) и без использования бухгалтерского учета (информационная система).

Управленческий учет объединяет действия всех отделов и информационных служб организации, направленные на обеспечение руководства различного вида информацией для управления и принятия эффективных управленческих решений. При отсутствии на предприятии финансовой, планово-экономической службы, службы контроллинга, функции по обеспечению информацией может взять на себя бухгалтерская служба в лице бухгалтера-аналитика, хотя всей необходимой информации по принятию управленческих решений он представить по объективным причинам не сможет.

Бухгалтер-аналитик может только участвовать в процессе формирования частных бюджетов, в целях осуществления качественного план-фактного анализа, так как он должен знать порядок формирования плановых показателей и по аналогии осуществлять учет фактических показателей [3].

Разрабатывать генеральный бюджет и частные бюджеты по конкретному виду деятельности может только экономическая или финансовая службы с участием технологических служб. Бюджетирование — это не только составление бюджетов, но и контроль за деятельностью организации в целом и центров ответственности на базе план-фактного анализа (при этом факт формируется бухгалтерской службой, а план — планово-экономической службой или финансово-экономической службой).

К основным целям бюджетирования относят разработку прогноза финансово-хозяйственной деятельности предприятия; согласование плановых финансово-экономических показателей предприятия и центров ответственности; определение системы ответственности за результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целом и центров ответственности; проведение сценарного анализа; определение системы контроля над результатами финансово-хозяйственной деятельности предприятия и центров ответственности.

Как следует из рассмотренных целей бюджетирования, их достижение не связано с работой бухгалтерской службы; информация формируется в планово-экономической службе, а затем передается в бухгалтерскую службу для план-фактного анализа, или наоборот фактическая информация передается в планово-экономическую службу, если там осуществляется план-фактный анализ и готовится информация для руководства организации и центров ответственности.

Если представить процесс управления как очередность таких этапов как учет, планирование, контроль и анализ, то в системе управленческого учета им соответствуют бюджеты, расчеты, прогнозы, первичные документы, учетные регистры, отчеты об исполнении, что приводит к необходимости эффек-

тивного сочетания работы плановой (финансовой) и бухгалтерской службы организации.

Бюджетный процесс представляет собой процедуру формирования бюджетных заявок и заполнения бюджетных форм, консолидации бюджета, чтения и корректировки бюджета, утверждения и исполнения бюджета, а также мониторинга и контроля исполнения бюджета.

Бюджетная заявка представляет собой выраженный в денежной форме запрос структурного подразделения на обеспечение средствами для выполнения задач подразделения.

Далее планово-экономическая (или финансово-экономическая) служба обобщает поступившие проекты бюджетов, согласовывает планируемые показатели со структурными подразделениями предприятия и филиалами и формирует структуру и пропорции сводного (генерального) бюджета.

Подготовку материалов к чтению генерального (сводного) бюджета предприятия осуществляет планово-экономическая (или финансово-экономическая) служба. Форма чтения бюджета определяется руководителем предприятия.

На основании решения руководителя финансово-экономической (планово-экономической) службой могут быть проведены уточнения и корректировки бюджетных показателей. Дополнительно внесение корректировок и уточнений в бюджетную базу данных может быть произведено финансово-экономической (планово-экономической) службой самостоятельно либо непосредственно подразделениями, для чего на определенный период открывается бюджетная база для внесения корректировок.

Далее финансово-экономическая (планово-экономическая) служба представляет проект генерального бюджета предприятия на очередной финансовый год для утверждения руководителю предприятия. Руководитель предприятия утверждает консолидированный бюджет движения денежных средств, бюджеты центров ответственности и прогнозный отчет о финансовых результатах.

Контроль над исполнением бюджета в соответствии с планируемыми показателями поступления средств от предоставления услуг по основной деятельности и прочими поступлениями, расходованием средств в установленные сроки по целевому назначению, эффективному использованию денежных и материальных средств и предоставлением необходимой отчетности возлагается на руководителей структурных подразделений.

Финансово-экономическая (планово-экономическая) служба обеспечивает оперативный контроль по исполнению генерального бюджета предприятия на соответствие установленным параметрам и показателям, выяснение причин отклонений от плановых значений и предоставление ежеквартального доклада об итогах работы руководителю предприятия. По результатам деятельности за месяц ответственные исполнители вносят в бюджетную базу фактические данные о доходах и расходах. На этот период бюджетная база открывается для изменений. Данные по центральному офису разносятся сотрудниками финансово-экономического (планово-экономического) отдела. Ежемесячно финансово-экономический (планово-экономический) отдел предоставляет руководителю

предприятия отчет об исполнении бюджета в табличных формах. Ежеквартально табличные формы об исполнении бюджета сопровождаются подробными пояснительными записками

Рассмотрение бухгалтерского управленческого учета как подсистемы управленческого учета позволит определить функции всех экономических служб для обеспечения деятельности менеджеров различных уровней необходимой информацией. Управленческий учет рассматривает бизнес предприятия только как единое целое. Очень важно для управления бизнесом измерить и оценить эффективность работы отдельных конкретных подразделений (филиалов, отделов), проектов, контрактов, продуктов, ресурсов, клиентов, дилеров, поставщиков, кредиторов, менеджеров. Управленческий учет, на наш взгляд, должен показать любую ситуацию в различных разрезах многомерного пространства данных, с различной степенью детализации или укрупнения, в различных единицах измерения, включая денежные.

### Список использованной литературы

1. Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский управленческий учет / Ф.Ф. Бутынец, Т.В. Давидюк. — Житомир, 2002.
2. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 33 (327), — С. 12–24.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М.А. Вахрушина. — 2-е изд., доп. и пер. — М. : ИКФ Омега-Л ; Высш.шк., 2002. — 528 с.
4. Гордеева О.Г. Учет и анализ в условиях ценностно — ориентированного управления : монография / О.Г. Гордеева, Т.Ю. Серебрякова. — М. : ИНФРА-М, 2015. — 136 с.
5. Демина И.Д. Современные тенденции развития управленческого учета / И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко // Все для бухгалтера. — 2012. — № 6. — С. 39–43.
6. Демина И.Д. Принятие управленческих решений на основе системы «Директ-костинг» в специализированных организациях сферы ритуальных услуг / И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 8 (206). — С. 16–23.
7. Демина И.Д. Практическое применение системы «стандарт-кост» в деятельности коммерческой организации / И.Д. Демина, Р.Р. Фейзрахманов // Экономика, бизнес, банки. — 2012. — № 2 (3). — С. 79–87.
8. Зудилин А.П. Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях / А.П. Зудилин. — М. : Изд-во УДН, 1990.
9. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. — М. : ИНФРА-М, 2015. — 208 с.
10. Карпова Т.П. Основы управленческого учета / Т.П. Карпова. — М. : ИНФРА-М, 1997.

11. Колесников С. «Экономический учет» или что такое «управленческий учет» в современном понимании / С. Колесников // Управление компанией. — 2002. — № 8.

12. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. — Ростов н/Д. : Издательский центр «Март», 2000.

13. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. — М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2015. — 112 с.

14. Попова Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. — М. : Дело и Сервис, 2006. — С. 12–76.

### **Информация об авторе**

*Демина Ирина Дмитриевна* — доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, Финансовый университет при Правительстве РФ, 107996, г. Москва, ул. Кибальчича, 1, e-mail: Demina\_id@mail.ru.

### **Author**

*Demina Irina Dmitrievna* — Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Financial University under the Government of Russian Federation, 1, Kibalchich St., Moscow, 107996, e-mail: Demina\_id@mail.ru.

УДК 657.372

**А.И. Шигаев**

Казанский (Приволжский) федеральный университет,  
г. Казань

## **ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МУЛЬТИПЛИКАТОРОВ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ ДЛЯ СТОИМОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО УПРАВЛЕНИЯ**

В статье рассматривается понятие и виды мультипликаторов, возможности и проблемы их использования в управленческом учете, в том числе трудности установления сопоставимых компаний, использование допущения об эффективности цен акций сопоставимых компаний, различия в величинах стоимости при применении разных мультипликаторов, невозможность убытков в знаменателе формулы расчета мультипликатора, существование различий в методах бухгалтерского учета и качестве показателей финансовой отчетности.

*Ключевые слова:* мультипликатор, стоимость, оценка стоимости, стоимостью-ориентированное управление, управленческий учет

## **THE PROBLEMS OF THE USE OF MULTIPLES IN MANAGEMENT ACCOUNTING FOR VALUE-BASED MANAGEMENT**

The article considers the notion and types of multiples, the possibilities and problems of their use in management accounting, namely the difficulties of the identification of comparable companies, the use of the assumption about the efficiency of stock prices of comparable companies, differences in values when different multiples are used, impossibility of losses in the denominator of the formula of the computation of multiple, the existence of differences in accounting methods and the quality of financial statements numbers.

*Keywords:* multiple, value, valuation, value-based management, management accounting

Важной задачей управленческого учета в современной экономике является учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями. Для решения этой задачи необходимо оценивать и анализировать экономическую стоимость организаций. Наиболее простые и экономичные методы оценки стоимости коммерческих организаций основываются на использовании мультипликаторов.

Мультипликатор выражает рыночную стоимость компании или стоимость ее акции в виде множителя фундаментальной обобщенной бухгалтерской величины. Другими словами, мультипликатор представляет собой отношение рыночной стоимости (капитализации) компании или цены ее акции к определенному показателю финансовой отчетности. В качестве обобщенных показателей финансовой отчетности обычно берутся балансовая стоимость собственного капитала, чистая прибыль, выручка от продажи продукции, денежный поток от операционной деятельности, дивиденды. Соответственно наиболее распространенными мультипликаторами являются:

- P / B (price-to-book): соотношение капитализации (цены за акцию) и балансовой стоимости собственного капитала;
- P / E (price-earnings) : соотношение капитализации (цены за акцию) и чистой прибыли;
- P / S (price-to-sales) : соотношение капитализации (цены за акцию) и выручки от продажи продукции;
- P / CFO (price-to-cash flow from operations) : соотношение капитализации (цены за акцию) и денежного потока от операционной деятельности;
- P / d (price-to-dividends): соотношение капитализации (цены за акцию) и дивидендов.

Профессоры М.В. Мельник и В.Г. Когденко классифицируют все мультипликаторы по двум видам: интервальные мультипликаторы ( $P/E$ ,  $P/CFO$ ,  $P/S$ ,  $P/d$ ) и моментные мультипликаторы ( $P/B$ ) [4].

Мультипликаторы могут использоваться для экономического анализа и оценки стоимости коммерческих организаций. Использование мультипликаторов в экономическом анализе позволяет сравнивать рыночную капитализацию отдельных компаний, оценивать изменения относительной капитализации компании с течением времени, прогнозировать величину экономической стоимости компании. Использование мультипликаторов для оценки стоимости в рамках сравнительного подхода позволяет оценивать стоимость компании исходя из минимальной информации об обобщенных показателях финансовой отчетности и принимать решения о покупке или продаже пакетов акций при отборе по мультипликатору с учетом полученных оценочного значения стоимости компании.

При определении стоимости компании по методу сравнимых или сопоставимых компаний в соответствии со сравнительным подходом сначала устанавливаются сопоставимые компании, хозяйственная деятельность которых сопоставима с хозяйственной деятельностью оцениваемой компании. По сопоставимым компаниям собираются данные об основных показателях финансовой отчетности (балансовой стоимости собственного капитала, прибыли, выручке от продаж, денежных потоках) и рассчитываются мультипликаторы. Исходя из этих данных стоимость оцениваемой компании находится как произведение среднего значения мультипликаторов сопоставимых компаний и соответствующего показателя финансовой отчетности оцениваемой компании. При использовании нескольких видов мультипликаторов рассчитывается несколько вариантов стоимости оцениваемой компании по следующим формулам:

Стоимость<sub>1</sub> =  $\overline{P/B}$  · Балансовая стоимость собственного капитала

Стоимость<sub>2</sub> =  $\overline{P/E}$  · Чистая прибыль

Стоимость<sub>3</sub> =  $\overline{P/S}$  · Выручка от продаж

Стоимость<sub>4</sub> =  $\overline{P/CFO}$  · Денежный поток по операционной деятельности,

где  $\overline{P/B}$ ,  $\overline{P/E}$ ,  $\overline{P/S}$ ,  $\overline{P/CFO}$  — средние значения соответствующих мультипликаторов по сопоставимым компаниям.

Окончательная величина стоимости оцениваемой компании находится как среднее арифметическое от величин стоимости этой компании, полученных при применении разных мультипликаторов [1; 2; 3; 4].

Оценка стоимости компании по методу сопоставимых компаний в соответствии со сравнительным подходом проста в исполнении. Но в то же время такой подход к оценке стоимости обладает рядом недостатков, которые подвергают сомнению надежность получаемых результатов и делают необходимым проведение дополнительного более глубокого анализа деятельности оцениваемой компании. В качестве недостатков сравнительного подхода к оценке стоимости компании с применением мультипликаторов можно назвать следующие ограничения:

– трудность установления компаний, сопоставимых с оцениваемой компанией по характеристикам ожидаемой будущей прибыльности, роста объемов деятельности, риска. Обычно сопоставимые компании отбираются по критерию



принадлежности к одной отрасли исходя из допущения, что все компании в одной отрасли имеют схожие уровни доходности, риска и роста объемов деятельности. На практике это допущение не всегда выполняется, а увеличение числа сопоставимых компаний для уменьшения влияния различий в фундаментальных характеристиках путем усреднения приводит к снижению однородности выборки сопоставимых компаний. Таким образом, использование средних значений мультипликаторов отдельных компаний или средних значений мультипликаторов за предыдущие периоды времени возможно при условии сопоставимости фундаментальных характеристик доходности, риска и роста объемов деятельности. При существовании различий в этих характеристиках между оцениваемой компанией и сопоставимыми компаниями необходимо корректировать величину мультипликаторов для оцениваемой компании;

– использование в расчетах мультипликаторов значений рыночной капитализации и цен на акции основывается на допущении об эффективной и корректной оценке стоимости сопоставимых компаний. Однако на эффективном финансовом рынке все цены на акции являются корректными, что говорит об отсутствии необходимости переоценивать акции, обращающиеся на таком рынке. Если же рынок является неэффективным и акции сопоставимых компаний неправильно оцениваются таким рынком, то и оценка стоимости анализируемой компании по мультипликаторам тоже будет неверной (см., например, [7, с. 77]);

– существование различий в величинах стоимости компании, полученных при применении разных мультипликаторов. Эти различия затрудняют определение и концептуальное обоснование корректной величины стоимости компании.

– возможность возникновения отрицательного знаменателя в мультипликаторе P/E. В этом случае мультипликатор P/E не используется для оценки стоимости компании в связи с тем, что модель оценки стоимости компании по этому мультипликатору основывается на допущении о бессрочном потоке чистой прибыли, а отрицательная прибыль (убытки) не может существовать бессрочно;

– существование различий между компаниями в применяемых методах бухгалтерского учета, размерах экономических активов, не отражаемых полностью в финансовой отчетности (например, человеческий капитал), абсолютных величинах обобщенных показателей финансовой отчетности, качестве показателей финансовой отчетности. Например, наличие в составе прибыли неустойчивых компонентов (временных компонентов прибыли) приводит к колебаниям мультипликатора P/E и увеличивает его волатильность.

При наличии различий между компаниями по методам бухгалтерского учета, абсолютным величинам и качеству показателей финансовой отчетности необходимо соответствующим образом корректировать расчет мультипликаторов. В качестве наиболее распространенных уточненных мультипликаторов могут быть выделены следующие их виды (см., например, [7, с. 79; 6; 4]):

1. Безрычаговые мультипликаторы, учитывающие различия в финансовом рычаге между оцениваемой компанией и сопоставимыми компаниями. В качестве примеров безрычаговых мультипликаторов можно назвать безрычаговое

соотношение рыночной капитализации предприятия (фирмы) и выручки от продажи продукции (unlevered P/S), безрычаговое соотношение рыночной капитализации предприятия (фирмы) и прибыли до уплаты процентов и налогообложения EBIT (unlevered P/EBIT), безрычаговое соотношение капитализации предприятия и его чистых активов (мультипликатор соотношения цены и балансовой стоимости чистых активов предприятия, enterprise P/B). Целесообразно также рассчитывать безрычаговый мультипликатор, учитывающий различия между компаниями по методам начисления амортизации основных средств и нематериальных активов и представляющий собой безрычаговое соотношение капитализации предприятия и прибыли до уплаты процентов, налогообложения и амортизации EBITDA. Безрычаговые мультипликаторы рассчитываются по следующим формулам (см., например [7, с. 79]):

$$\text{Безрычаговый } P/S = \frac{\text{Рыночная стоимость собственного капитала} + \text{Чистый долг}}{\text{Выручка от продаж}}$$

$$\text{Безрычаговый } P/EBIT = \frac{\text{Рыночная стоимость собственного капитала} + \text{Чистый долг}}{EBIT}$$

$$P/B \text{ предприятия} = \frac{\text{Рыночная стоимость собственного капитала} + \text{Чистый долг}}{\text{Балансовая стоимость собственного капитала} + \text{Чистый долг}}$$

$$\text{Безрычаговый } \frac{P}{E\text{BITDA}} = \frac{\text{Рыноч. стоимость собственного капитала} + \text{Чистый долг}}{E\text{BITDA}},$$

где *Чистый долг* — разность между обязательствами по кредитам и займам и финансовыми вложениями, по которым зарабатывается доход в виде процентов.

2. Мультипликатор соотношения капитализации (цены за акцию) и устойчивой прибыли:

$$P/E \text{ устойчивая} = \frac{\text{Рыночная стоимость собственного капитала}}{\text{Устойчивая прибыль}}$$

3. Опережающий мультипликатор P/E, рассчитываемый как отношение соотношения капитализации (цены за акцию) и прогнозной величины чистой прибыли в следующем году.

4. Мультипликатор P/E с поправкой на дивиденды, учитывающий, что выплата дивидендов приводит к снижению рыночной цены акции. Такой мультипликатор рассчитывается по следующей формуле:

$$P/E \text{ с поправкой на дивиденды} = \frac{P + \text{Дивиденды}}{E}, \text{ или}$$

$$P/E \text{ с поправкой на дивиденды} = \frac{\text{Цена за акцию} + \text{Дивиденды на акцию}}{\text{Прибыль на акцию}}$$

Комплексное использование рассмотренных выше мультипликаторов позволяет учесть специфику финансовой и хозяйственной деятельности оцениваемой компании и сформировать более точную оценку ее экономической стоимости для стоимостно-ориентированного управления.

## Список использованной литературы

1. Брейли Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс; пер. с англ. Н. Барышниковой. — М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008.
2. Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента : учебник / В.В. Ковалев. — 3-е изд. — М. : Проспект, 2016.
3. Маслова И.А. Методические аспекты оценки стоимости предприятия / И.А. Маслова // Управленческий учет. — 2010. — № 3. — С. 22–31.
4. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
5. Шигаев А.И. Оценка акций и стоимости коммерческих организаций на основе новой модели финансовой отчетности / А.И. Шигаев // Экономический анализ: теория и практика. — 2010. — № 33. — С. 32–45.
6. Copeland T. Valuation: measuring and managing the value of companies / T. Copeland, T. Koller, J. Murrin. — 3rd ed. — McKinsey & Company, 2000.
7. Penman S.H. Financial Statement Analysis and Security Valuation / S.H. Penman. — 3rd ed. — McGraw-Hill/ Irwin, 2007.

## Информация об авторе

*Шигаев Антон Иванович* — доктор экономических наук, доцент, кафедра управленческого учета и контроллинга, Казанский (Приволжский) федеральный университет, 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, e-mail: AISHigaev@kpfu.ru.

## Auhor

*Shigaev Anton Ivanovich* — Doctor of Economics, Associate Professor, Department of Management Accounting and Controlling, Kazan (Volga region) federal university, 4, Butlerova St., Kazan, 420012, e-mail: AISHigaev@kpfu.ru.

УДК 657.47

**В.В. Чепоров**

Крымский федеральный университет  
им. В.И. Вернадского,  
г. Симферополь

## СИНЕРГЕТИЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ В СИСТЕМАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье описываются несколько моделей управленческого учета, которые могут быть основой для формирования интегрированных менеджерских информационных систем. Отмечено, что синергетический эффект в системах управленческого учета связан с сокращением затрат на их разработку и внедре-

ния за счет поиска их общего ядра. В работе рассмотрены связи между системами калькуляции на основе деятельности, в том числе в факторах времени, системы сбалансированных показателей, системы целевой калькуляции и системой нормативного учета.

*Ключевые слова:* системы управленческого учета, снижение затрат, синергетический эффект.

**V.V. Cheporov**

V.I. Vernadsky Crimean Federal University,  
Vernadsky

## **THE SYNERGY EFFECT IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS**

The article describes several models of management accounting, which can be the basis for the formation of integrated management information systems. It is noted that a synergetic effect in management accounting systems is associated with the reduction of costs for their development and implementation by finding their common core. In paper the connection between the activity-based costing, including the time driver, balanced scorecard, target costing and standard costing are considered.

*Keywords:* management accounting system, cost reduction, synergy effect.

В последние годы во многих компаниях происходят значительные изменения в их организационной структуре и информационных технологиях, которые часто связаны с изменением в конкурентной среде. В частности, развитие информационных технологий привело к инновациям и изменениям в сборе и анализе информации внутри и между организациями. Такие изменения имеют значение для управленческого учета, влияют на его использование и является потенциально неотъемлемой частью организационной жизни в глобальном и технологически обусловленном современном обществе.

Управленческий учет стремится удовлетворить потребности в принятии решений менеджерами компании.

Еще в 1923 году Дж. Морис Кларк предложил фразу «различные затраты для разных целей», отмечая при этом, что большинство компаний использует только одну систему учета, которая используется для всех целей: оценки запасов, планирования, контроля и принятия решений (С. Бригналл [4]).

Руководители предприятий часто затрудняются с выбором приемных инструментов управленческого учета, поскольку не могут определить выгоды от использования каждого из методов управленческого учета по сравнению с затратами на их разработку и внедрение. При выборе методов учета существенную помощь могут оказать опросы компаний относительно их систем учета, в частности, проводимые Институтом сертифицированных управленческих бухгалтеров (CIMA [10]) или компанией Vain [12].

Как правило, система управленческого учета предприятия включает более одного используемого метода, поэтому можно говорить о портфеле инструментов

управленческого учета. Важным моментом является понимание того факта, что может существовать внутренняя связь между разными концепциями управленческого учета, что, в конечном итоге, может снижать затраты на информационную систему за счет включения элементов разных моделей в одну базу данных. Поэтому теоретические исследования, связанные с поиском связи между разными инструментами являются актуальными и имеют практическое значение. Особый интерес представляют различные теории, разработанные одним автором, поскольку существующая связь может быть еще не найдена, но авторство одного и того же ученого может свидетельствовать о ее потенциальном наличии.

Известный профессор Гарвардской школы экономики Роберт Каплан является соавтором, по меньшей мере, трех широко известных подходов: калькулирования на основе деятельности (ABC), системы сбалансированных показателей (BSC) и калькулирования на основе деятельности с учетом факторов времени (TD-ABC).

Учет затрат на основе деятельности появился и получил широкое распространение в 1986 году в результате реализации группой ученых проекта Международного консорциума промышленников. Среди прочих, в эту команду вошли Роберт Каплан и Робин Купер, работающий в Клермонском университете.

Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) разработана на основе выводов исследования, проведенного в 1990 году Робертом Капланом и Дэвидом Нортоном. Исследование проводилось с единственной целью: выявить новые способы повышения эффективности деятельности и достижения целей бизнеса.

На основании полученных данных, Нортоном и Капланом была разработана принципиально новая система контроля эффективности и выполнения стратегических целей, получившая название Balanced Scorecard (BSC) (Система сбалансированных показателей, ССП).

Для упрощения и снижения значительных затрат, связанных с системой ABC, Каплан и Андерсон предложили изменение в методе. С ноября 2004 года было дано официальное название новому методу: калькулирование на основе активности, связанной с фактором времени (Time-Driven Activity-Based Costing — TDABC).

Связь между классической ABC и TD-ABC выражается в том, что все факторы затрат классической ABC представлены в виде произведения первичного фактора — времени на сомножитель, отражающий значение базового фактора на единицу времени. На наш взгляд, такое представление возможно для видов деятельности, где время — доминирующий фактор. Влияние остальных факторов незначительно и ими можно пренебречь. Следует заметить, что даже для постоянных затрат, типа амортизации, фактор времени может быть использован для оценки фактического уровня использования производственных мощностей. С данной точки зрения TD-ABC является частным случаем классической ABC и его применение даст эффективный результат для ограниченного вида деятельности.

Нами отмечалось [1], что с точки зрения связи между ABC и ССП следует обратиться к высказыванию Р. Каплана по этой проблеме. В книге «Time-

Driven Activity-Based Costing» [8, с. XI] он пишет, что в связи с новыми приложениями и расширениями многие спрашивают о пересечении ABC и BSC. Его короткий ответ заключался в том, что ABC и ССП являются различными, но взаимодополняющими. Они отличаются, так как TDABC обеспечивает предприятие точной моделью затрат и рентабельности производства, поставок его продукции и услуг, а также управляет взаимоотношениями с клиентами. ABC-модель обобщает классическую кривую предложения продукта для случая экономики мультипродуктового, мультиклиентского бизнеса. Модель предоставляет компаниям жизненно важную информацию о кривой затрат, но мало говорит о ценности для клиентов. Он утверждает, что ССП заполняет этот пробел, описывая то, как компании создают ценность для клиентов и акционеров. ССП измеряет предложения потребительской ценности и соединяет процесс и нематериальные активы с созданием ценности для клиентов и акционеров. ССП обобщает экономическую кривую спроса, представляя, как цена и все другие важные атрибуты продукта или услуги создают ценность для клиентов.

Р. Каплан отмечает, что ABC предлагает модель затрат, в то время как ССП описывает стратегию лидерства по издержкам, необходимую ABC для точного измерения затрат в критических процессах. В противном случае, следует уходить от значительного риска принятия стратегий лидерства по издержкам с ложной информацией об их фундаментальных факторах затрат. Компании, использующие ССП для описания и выполнения стратегии дифференциации нуждаются в ABC для определения ценности, которую они создают от своей дифференциации для клиентов, которые превышают затраты на эту дифференциацию.

Подводя итог, Р. Каплан утверждает, что реализация этих подходов становится еще более ощутимой, если компании осуществляют добавление информации о прибыльности клиентов в свои клиентские перспективы ССП.

Способность TDABC измерить просто и точно рентабельность на уровне отдельного клиента позволяет компаниям рассматривать новые индикаторы, связанные с клиентами, такие как процент убыточных клиентов и сумма потерь в отношениях с убыточными клиентами. Такие индикаторы прибыльности клиента дополняются обычно показателями успеха клиентов, такими как удовлетворенность, сохранение и рост, которые сигнализируют, что отношения с клиентами описаны точно, если эти отношения генерируют рост прибыли. Измерения рентабельности обеспечивают связь между удовлетворенностью и лояльностью клиентов и улучшением финансовых показателей.

Р. Каплан подчеркивает, что ССП измеряет «уровень болезни» убыточных клиентов и величину потерь от убыточных отношения, фокусируя организацию на управление клиентами для целей прибыли, а не только для целей продаж.

Пожалуй, самая мощная связь между ССП и ABC сформулирована в главе 5 книги. Авторы проиллюстрировали, как модель TDABC устраняет разрыв между стратегическим фокусом ССП и бюджетом компании, который дает разрешение на расходование ресурсов, необходимых для создания, производства и доставки в соответствии со стратегическим планом предприятия. Фокус TDABC на оценке и управлении затратами с учетом ресурсных мощностей

компании может быть ощутимо увязан с выполнением стратегии компании, сформулированной в его стратегических картах и ССП.

Заметим, что Р. Каплан упоминает только клиентскую перспективу ССП, подразумевая, что все или часть индикаторов этой перспективы измеряются во времени. Возникает вопрос, измеряются ли во времени индикаторы других перспектив ССП?

В работе автора [2] предложено рассматривать ССП через систему нормативного учета, который является порождением общей системы учета. Показано, что между ССП и бухгалтерским учетом также есть связь через балансовый метод. Перспективы ССП являются отклонениями в элементах финансовой отчетности и с ними можно работать в соответствии с бухгалтерскими правилами записи в счета.

Недавно была опубликована работа, в которой была сделана попытка связать систему нормативного учета и анализа отклонений с системой ABC [7]. Общей целью интегрированной системы является повышение конкурентоспособности и прибыльности организаций. Эта цель достигается за счет использования более точной информации, обеспеченной компонентой ABC этой модели, чтобы выработать лучшее решение для идентификации и выбора возможности для улучшения. Анализируя основную причину отклонений, выявляя затраты без добавленной стоимости можно выявить возможности для большего снижения затрат и постоянного совершенствования. Согласно Хансена и соавт [5], стандарты играют важную роль в системах на основе деятельности. Затраты активности определяются количеством потребляемых каждым видом деятельности ресурсов.

На рис. 1 приведена модель интегрированной системы ABC и нормативных затрат [7].

Таким образом, интегрированная система фокусируется на фактических и стандартных затратах. Это дает менеджерам полное представление о расходах. Интеграция ABC с нормативным учетом помогает менеджерам не только решать вопросы, связанные с косвенными затратами, реализовать активность с добавленной стоимостью и без нее, но и дает менеджерам знание о деятельности, значительно выходящей за рамки стандартов. Такой подход является полезным инструментом управления, поскольку он использует стандартные затраты для контроля за фактическими затратами деятельности, анализ фактических затрат по видам деятельности может выявить возможности для улучшения существующих достижимых уровней нормативных затрат.

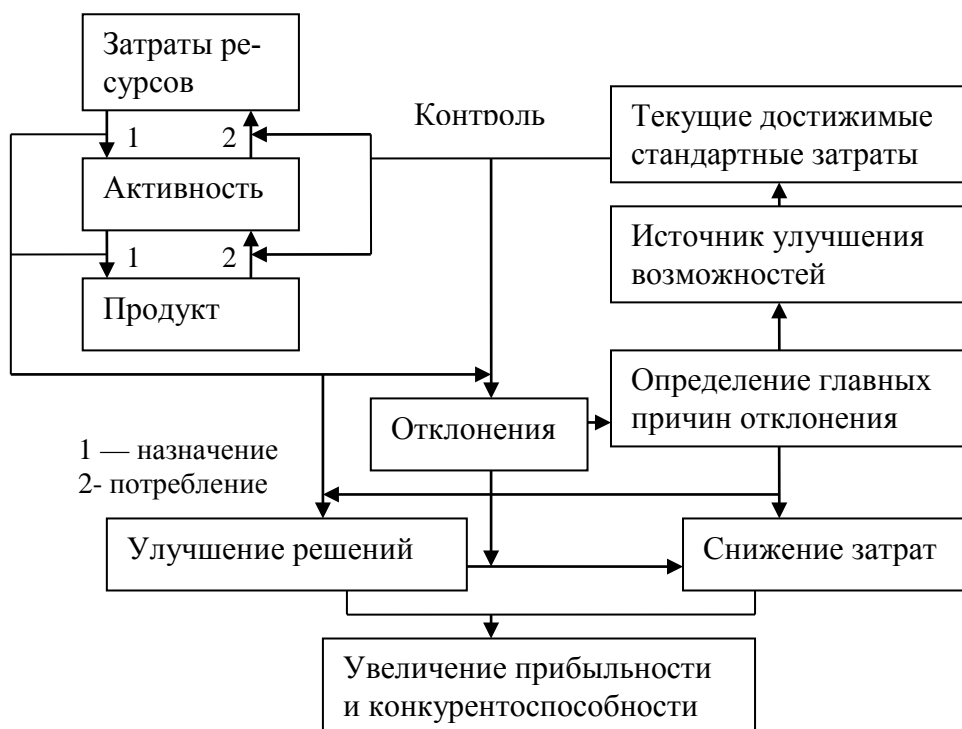


Рис. 1. Интегрированная система ABC и нормативных затрат [7]

На наш взгляд связь между ABC и BSC можно показать в два этапа. На первом этапе следует обратить внимание на бухгалтерскую природу системы сбалансированных показателей, связанную с балансовым методом, методом двойной записи и нормативным бухгалтерским учетом. На втором этапе следует увязать категорию «факторов затрат» в ABC с категорией «индикаторы перспектив» системы сбалансированных показателей.

Как нам кажется, эта основная связь ССП и ABC проявляется через время, как основной ограничивающий фактор деятельности или активности.

Другим примером является связь метода ABC с методом целевого калькулирования, которая может быть выявлена при наличии взаимных услуг подразделений [3].

В классическом случае матричное распределение непрямых затрат обслуживающих подразделении на производственные и другие обслуживающие подразделения осуществляется на основе оценочных уровней предоставления услуг. Эти оценочные уровни обычно определяются как проценты объемов услуг. Поэтому матрица обычно имеет столбцы или строки, сумма элементов которой равна единице. При решении классической задачи перераспределения расходов это вполне понятно, так как каждое подразделение имеет свои факторы затрат, которые могут иметь различные размерности, то есть драйверы активности имеют гетерогенную природу.

Помимо прямой задачи распределения затрат для оценки себестоимости может возникать обратная задача, когда по известной себестоимости продукции производственных подразделений необходимо определить расходы подразде-



лений, которые являются объектами отнесения и накопления затрат в прямой задаче. Такой подход может быть связан с целевым калькулированием.

При этом, факторами перераспределения расходов (драйверами активности) является часы работы, поэтому матрица взаимных услуг имеет гомогенные элементы. Нами предлагается использовать ненормированную матрицу услуг с гомогенными элементами и нормированными расходами подразделений, а не наоборот. При этом можно перейти от самих расходов к их факторам, так как денежную стоимость затрат можно представить как произведение количества драйверов ресурсов на единицу их стоимости.

Именно это, например, в системе высшего образования побуждает использовать метод калькулирования ABC, которых обычно используется для более точного определения себестоимости продукции. Мы предлагаем сочетание метода ABC, как метода, который учитывает виды и иерархию деятельности и метода целевого калькулирования, который возникает при наличии механизма государственного формульного финансирования высшего образования, и порождает обратную задачу [3].

В качестве еще одного примера можно привести интеграцию методов ABC и EVA, как измерителя перфоманса компании.

Отметим, что широко принятое определение измерения повышения эффективности (в англоязычной литературе — performance) приводит Нили и др. [11], которые под этим понимают процесс количественного определения эффективности (effectiveness) и результативности (efficiency) действий.

Экономически добавленная стоимость (EVA) является экономической прибылью, рассчитываемой как операционная прибыль после уплаты налогов за вычетом всех капитальных затрат (в том числе стоимости долга и стоимости собственного капитала). Этот излишек является показателем для оценки эффективности (перфоманса) работы предприятия, и он может измерить состояние акционера, созданного предприятия. Для улучшения процесса принятия информации о затратах из метода ABC, этот метод может сочетаться с EVA. Для того, чтобы привести принципы EVA к ABC и сделать систему оценки эффективности управления затратами более совершенной и полной, следует исправить ситуацию, поскольку метод ABC игнорирует капитальные затраты и недооценивает стоимость продукта. Сочетание ABC и EVA будет порождать, так называемую, интегрированную систему ABC & EVA. Модуль ABC в системе подчеркивает управленческие затраты, а модуль EVA подчеркивает капитальные затраты, при этом их комбинация будет составить полный и эффективный инструмент управления (Ху [6]).

Интегрированная система управления ABC & EVA имеет преимущества по сравнению с ABC и EVA в отдельности, поскольку введение EVA может улучшить тот факт, что ABC не может полностью отражать стоимость капитала, что очень важно для управления предприятием. По сравнению с ABC или EVA, преимущества интегрированной системы включают в себя следующие аспекты:

1) интегрированная система может распределять затраты и капиталы в различные виды активности и центры активности, а производственные затраты могут полностью отражать все затраты. За счет введения EVA в процесс учета затрат,

интегрированная система может более полно отражать информацию о стоимости продукта;

2) Информация о затратах, получаемая из интегрированной системы, на самом деле, является информацией о «полной себестоимости», которая включает в себя не только расходы на управление, но и капитальные затраты, что способствует пониманию руководителями предприятия того факта, что капитал является ценным и ограниченным ресурсом. Поэтому они должны использовать его более эффективно и разумно и предотвращать его уменьшение или потерю (Ху [6]).

Учитывая отмеченную связь между системой ABC и другими инструментами управленческого учета следует упомянуть Дж. Мартина [9], который рассматривает управление на основе деятельности (ABM) в качестве ядра целой совокупности менеджерских инструментов (рис. 2).

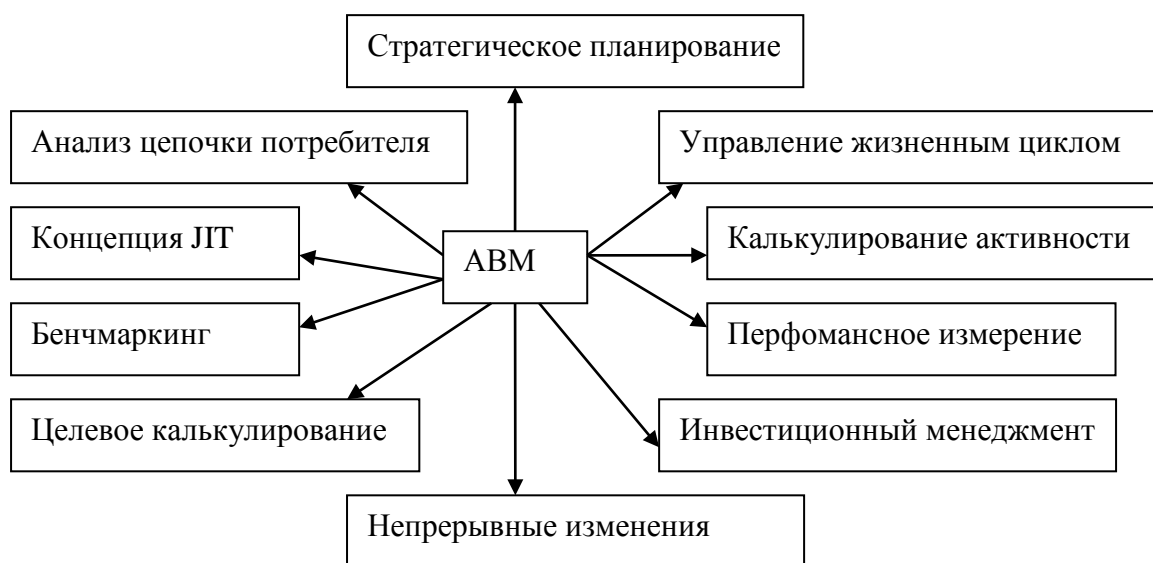


Рис. 2. Модель управления на основе активности Дж. Мартина [9]

Таким образом, найденная взаимосвязь между инструментами управленческого учета представляет как теоретический интерес, связанный с поиском базовых основ моделей, так и практический интерес, связанный со значительным сокращением затрат на разработку и реализацию менеджерских информационных систем.

### Список использованной литературы

1. Чепоров В.В. Время, как фактор затрат и индикатор перспектив ССП в теории Р. Каплана [Электронный ресурс] / В.В. Чепоров. — Режим доступа : <https://core.ac.uk/download/files/404/11827591.pdf>.

2. Чепоров В.В. Бухгалтерская природа системы сбалансированных показателей / В.В. Чепоров // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского, Симферополь, серия экономика. — 2011. — Т. 24 (63). — № 1. — С. 234–245.

3. Чепоров В.В. Прямая та зворотна задачі перерозподілу чинників витрат в системах АВС- та цільового калькулювання для вищих навчальних закладів / В.В. Чепоров // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия экономика. — Симферополь. — 2011. — Т. 24 (63). — № 2. — С. 180–191.
4. Brignall S. A contingent rationale for cost system design in service, Management accounting research / S. Brignall. — 1997. — № 8. — p. 325–346.
5. Hansen D.R. Cost Management: Accounting and Control / D.R. Hansen, M.M. Mowen. — Peking : Peking University Press, 2003.
6. Hu H. Primary research of the advantages and the cost control of the ABC & EVA integrated system / H. Hu // International Business Research. — 2010. — № 3(3). — p. 141–144.
7. Huynh T. Integrating ABC with Standard costs - a Strategic Management Tool. / Tandung Huynh, Guangming Gong, Phuoc Tran // Australian Journal of Basic and Applied Sciences. — 2013. — № 7 (6). — p. 556–562.
8. Kaplan R.S. Time-Driven Activity-Based Costing / R.S. Kaplan, S.R. Anderson // Boston: Harvard Business School Press. — 2007. — 266 p.
9. Management And Accounting Web [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://maaw.info/ABMModels.htm>.
10. Management accounting tools for today and tomorrow [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Insight-e-magazine/Insight-2010/Insight-January-2010/Major-survey-benchmarks-management-accounting-tools/>.
11. Neely, A.D. Performance Measurement System Design: Theory and practices / A.D. Neely, M. Greory, K. Platts // International Journal of operational & Production Management. — 1995. — vol. 15 (4). — pp. 80–116.
12. Top 10 tools through the years [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.bain.com/management\\_tools/BainTopTenTools/default.asp](http://www.bain.com/management_tools/BainTopTenTools/default.asp).

### **Информация об авторе**

*Чепоров Валерий Владимирович* — кандидат физико-математических наук, доцент, кафедра учета, анализа и аудита, Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, 295007, г. Симферополь, пр. Вернадского, 4, e-mail: [cheporov@crimea.edu](mailto:cheporov@crimea.edu).

### **Author**

*Cheporov Valeriy Vladimirovich* — PhD in Physical and Mathematical Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, , Analysis and Audit, V.I. Vernadsky Crimean Federal University, 4, Vernadsky av., Simferopol, 295007, e-mail: [cheporov@crimea.edu](mailto:cheporov@crimea.edu).

**Е.Н. Домбровская**  
Финансовый университет при Правительстве РФ,  
г. Москва

## **РЕГЛАМЕНТАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В РФ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ**

В статье разработана иерархическая структура регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На основе анализа действующих внешних регламентных документов даны предложения по дальнейшему развитию нормативной базы и методических основ учетных процессов и калькуляционных процедур.

*Ключевые слова:* учет затрат, калькулирование себестоимости, нормативно-правовое и методическое обеспечение, федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации.

**E.N. Dombrovskaya**  
Financial University under the Government of  
Russian Federation,  
Moscow

## **THE REGULATION OF THE ACCOUNTING OF EXPENSES IN RUSSIAN FEDERATION: THE CURRENT STATE**

In article the hierarchical structure of regulations of the accounting of expenses and calculation of product cost is developed. On the basis of the analysis of the acting external procedural documents offers on further development of regulatory base and methodical bases of registration processes and calculation procedures are given.

*Keywords:* accounting of expenses, prime cost calculation, regulations, standard and legal and methodical providing, federal standards, industry standards, recommendations

Себестоимость является важнейшим показателем системы управления, характеризует эффективность использования ресурсов экономического субъекта, определяет его конкурентные позиции на рынке. Для получения достоверного и точного показателя себестоимости необходима четкая регламентация учета затрат на нормативно-правовом и методическом уровнях. Нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости может быть определено как совокупность нормативного регулирования, правовых норм и норм экономического субъекта, содержащих необходимый методический инструментарий для организации учета затрат и формирования себестоимости продукции, работ и услуг.

Совокупность приведенных требований предполагает иерархический подход к построению нормативно-правового и методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости. Он соответствует системе регулирования бухгалтерского учета, установленной федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». По мнению автора, общие требования, нормы и методические подходы к учету затрат и процедуре калькулирования должны быть сформированы на трех уровнях управленческой иерархии: макроуровне, мезоуровне и микроуровне (табл. 1).

Таблица 1

Структура регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости по уровням управления

Уровни управления	Субъекты, формирующие регламенты учета затрат и калькулирования себестоимости	Характеристика регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости	
		Статус документов	Состав документов
1. Макроуровень	Субъекты государственного регулирования	Законы и федеральные стандарты	Федеральные Законы, Приказы уполномоченного федерального органа и Центрального банка РФ
2. Мезоуровень	Субъекты государственного регулирования  Субъекты негосударственного регулирования	Отраслевые стандарты  Рекомендации в области бухгалтерского учета	Отраслевые методические положения и рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости; Рекомендации субъектов негосударственного регулирования в области бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости
3. Микроуровень	Экономические субъекты	Стандарты экономического субъекта	Приказы и положения, утвержденные руководителем экономического субъекта по учету затрат и калькулированию себестоимости

Источник: разработано автором.

На макроуровне основу регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости составляют законы и федеральные стандарты. Они разрабатываются субъектами государственного регулирования, обязательны к применению и содержат определения, признаки и другие характеристики объектов учета. Документы макроуровня призваны установить общие требования к бухгалтерскому учету, подходы к учетным и калькуляционным процедурам, сформировать методологию учета затрат и калькулирования.

Мезоуровень — это уровень отрасли, вида экономической деятельности. Участие в формировании документов этого уровня принимают субъекты как государственного (министерства и ведомства), так и негосударственного (саморегулируемые организации) регулирования. Статус разрабатываемых этими

субъектами документов так же разный. Отраслевые стандарты являются обязательными к применению документами, не противоречащими федеральным стандартам и устанавливающими особенности их применения для разных отраслей и видов экономической деятельности. Рекомендации в области бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости разрабатываются субъектами негосударственного регулирования в целях разъяснения и правильного применения федеральных и отраслевых стандартов. Их применение носит добровольный характер, не должно препятствовать деятельности экономического субъекта и касается в большей части вопросов организации учета затрат и калькулирования себестоимости.

На микроуровне все необходимые регламентные процедуры по учету затрат и калькулированию себестоимости разрабатывает экономический субъект. Цель стандартов экономического субъекта — создать организационный механизм применения федеральных и отраслевых стандартов, позволяющий сформировать достоверную учетную информацию и минимизировать расходы на ее получение. Стандарты экономического субъекта — это внутренние регламенты, необходимость принятия которых устанавливается субъектом самостоятельно.

В совокупности документы всех трех уровней формируют систему регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости, которая базируется на единых принципах регулирования бухгалтерского учета, обеспечивает непротиворечивость и последовательность применения документов всех уровней.

По отношению к экономическому субъекту все документы, составляющие нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости, представлены в виде внешних и внутренних регламентов. Цель внешних регламентов — сформировать правовые основы и методологию учета затрат и калькулирования в экономических субъектах. Внешние регламенты охватывают документы макроуровня и мезоуровня — федеральные стандарты, отраслевые стандарты и рекомендации в области бухгалтерского учета. Внутренние регламенты включают документы микроуровня, то есть стандарты экономического субъекта, построенные на основе и в полном соответствии с внешними регламентами.

Анализ современного состояния нормативно-правового и методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости в РФ в части его соответствия установленной структуре позволяет выявить проблемные участки и определить направления дальнейшей работы в этой области. Поскольку методической основой для учетных и калькуляционных процессов являются внешние регламентирующие документы, формируемые на макроуровне и мезоуровне, в табл. 2 дана характеристика их состава и содержания по результатам исследования российской нормативно-правовой базы и действующей методической документации.

**Характеристика нормативно-правового и методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости в части внешних регламентов**

<b>Статус документов</b>	<b>Состав документов и год принятия</b>	<b>Вопросы, формирующие нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования</b>
Законы и федеральные стандарты	1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете», 2011  2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, 2000  3. ПБУ 10/99 «Расходы организации», 1999	1. Выделение расходов в качестве отдельного объекта бухгалтерского учета; установление общих требований к бухгалтерскому учету 2. Выделение раздела III «Затраты на производство», содержащего синтетические счета для учета прямых и косвенных расходов по местам возникновения затрат 3. Определение, порядок признания и классификация расходов по отношению к видам деятельности и по элементам. Указано, что правила учета затрат по элементам и статьям, а также правила исчисления себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету
Отраслевые стандарты	Методические положения (указания, рекомендации) по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг по отраслям (более 20), 1971-2008	Установлены классификация производственных затрат, состав производственных затрат по элементам и по статьям калькуляции, порядок учета производственных затрат, методология планирования и формирования смет затрат, методические подходы к калькулированию себестоимости продукции, работ и услуг
Рекомендации в области бухгалтерского учета	Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» 1. Признание затрат на НИОКР, 2011 2. Порядок формирования себестоимости при неполной загрузке производственных мощностей, 2014 3. Учет затрат на проведение приемосдаточных испытаний, 2014 4. Учет затрат по передислокации оборудования, проводимой в рамках компактизации производства, 2014 5. Учет предварительных затрат на разработку общераспространенных полезных ископаемых, 2014 6. Учет затрат по отжигу нефти. Учет нефти и попутного газа при отсутствии промышленной добычи (проект)	1. Порядок признания затрат на незаконченные НИОКР 2. Порядок отнесения постоянных общепроизводственных расходов на себестоимость продукции и расходы периода с учетом загрузки мощностей 3. Порядок учета ожидаемых расходов на проведение испытаний после реализации продукции 4. Порядок учета затрат на проведение мероприятий по оптимизации производственных процессов 5. Порядок учета затрат, понесенных до начала добычи общераспространенных полезных ископаемых 6. Порядок учета затрат на отжиг нефти, а также порядок учета побочной продукции в процессе освоения месторождений

Источник: разработано автором.

Таким образом, система регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости в РФ находится на стадии формирования. Действующий федеральный закон «О бухгалтерском учете» установил принципы регулирования бухгалтерского учета, состав документов и субъекты регулирования на основе разграничения функций государства и профессионального сообщества. После введения в действие закона «О бухгалтерском учете» с 1 января 2013 года не был принят ни один федеральный стандарт, поэтому План счетов бухгалтерского учета 2000 года и ПБУ 10/99 «Расходы организации» с определенной долей условности, с учетом своего статуса могут быть отнесены к таковым. Анализ их содержания свидетельствует о том, что эти документы могут методически обеспечивать процесс учета затрат, но не калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг. В то же время калькуляционная процедура нуждается в регламентации не только на отраслевом (мезоуровне), но и на макроуровне. До 2002 года эти функции выполняло Постановление Правительства РФ № 552 от 05.08.1992 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции, работ, услуг, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». Этот документ сочетал подходы к учету затрат как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Его отмена в связи с принятием главы 25 Налогового кодекса оставила без четкой регламентации такой важнейший участок бухгалтерского учета как учет затрат и калькулирование себестоимости. В том числе и этой причиной объясняется последующий многократный рост затрат и цен производителей, приведший к раскручиванию инфляционной спирали в России. Необходимы единые, четко определенные подходы, регламентирующие состав и порядок учета затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг. Эти подходы должны быть обязательными к применению всеми экономическими субъектами, для чего соответствующие документы должны быть разработаны и приняты в статусе федеральных стандартов. Следует согласиться с мнением Поленовой С.Н., считающей, что в дополнение к действующему ПБУ 10/99 «Расходы организации» необходима разработка как минимум трех федеральных стандартов по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости: «Учет затрат в незавершенное производство», «Учет издержек обращения», «Калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг» [4, с. 33].

Обновление действующих и принятие новых федеральных стандартов позволит создать необходимую нормативно-правовую и методическую основу для разработки отраслевых стандартов по учету затрат и калькулированию себестоимости. Из проанализированных в работе 22 отраслевых методических рекомендаций 13 были приняты до введения в действие ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Плана счетов бухгалтерского учета, то есть концептуально и методически устарели.

Развитие регламентов учета затрат и калькулирования себестоимости даст новый импульс и работе бухгалтерского сообщества, активно предлагающего свои профессиональные рекомендации по наиболее сложным вопросам учетной практики.



## Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179199](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179199).
3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107972](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107972).
4. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России : автореф. дис....докт. экон. наук: 08.00.12 / С.Н. Поленова. — М., 2012.— 39 с.
5. Бухгалтерского методологического центра (БМЦ) [Электронный ресурс] : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://bmcenter.ru>.

## Информация об авторе

*Домбровская Елена Николаевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва, ул. Кибальчича, 1, e-mail: [den242@mail.ru](mailto:den242@mail.ru).

## Author

*Dombrovskaya Elena Nikolaevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting in Financial and Not-for-Profit Institutions, Financial University under the Government of Russian Federation, 1, Kibalchich St., Moscow, 107996, e-mail: [den242@mail.ru](mailto:den242@mail.ru).

УДК 657

**Н.С. Нечеухина**

Уральский государственный экономический университет,  
г. Екатеринбург

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ОДНА ИЗ СОВРЕМЕННЫХ ФУНКЦИЙ УПРАВЛЕНИЯ

В статье рассматриваются вопросы организации и функционирования контроллинга на предприятии. Анализируется влияние внутренней и внешней среды, особенно в условиях экономических санкций, на процесс управления

предприятием. Рассматриваются функции контроллинга, которые сгруппированы по содержательному признаку. Доказывается, что для эффективного управления предприятием в условиях контроллинга и получения прибыли, необходимо четко выстроить финансово-организационную структуру предприятия.

*Ключевые слова:* контроллинг, эффективное управление, центры финансовой ответственности, затраты.

**N.S. Necheukhina**  
Ural State University of Economics,  
Yekaterinburg

## **THE CONTROLLING AS ONE OF THE MODERN MANAGEMENT FUNCTION**

The article deals with the organization and functioning of controlling the company. The influence of internal and external environment, especially in the context of economic sanctions on the enterprise management process. The functions of controlling that sgruppirova HN on substantive grounds. It is proved that the effective councils-ment now in a controlling and profit, req-Dimo clearly build financial and organizational structure of the enterprise.

*Keywords:* controlling, efficient management centers financial liability costs.

Контроллинг занимает особое место в управлении предприятием и представляет собой функционально обособленное направление финансово-экономической работы на предприятиях, которое связано с принятием оперативных и стратегических решений. Контроллинг является системой управления достижения целей и неотъемлемой частью управления предприятием. Если исследовать контроллинг как отражение внешней (стратегический контроллинг) и внутренней среды (оперативный контроллинг) предприятия, то следует отметить следующее [5].

Стратегический контроллинг позволяет определить совокупность действий, которые обеспечивают продолжительное существование промышленного предприятия на рынке.

Цель оперативного контроллинга — создание системы управления достижения текущих целей и решения сиюминутных задач. Оперативный контроллинг позволяет быстро оценить выгодность принятых стратегических решений и обеспечить краткосрочный успех в виде получения дохода (прибыли). В отличие от стратегического оперативный контроллинг ориентирован на достижение краткосрочных целей.

Основными ключевыми показателями являются: производительность, степень ликвидности, рентабельность капитала и т.д. систему оперативного контроллинга используют для принятия управленческих решений по недопущению кризисного состояния. Регулирование производственного процесса на предприятии осуществляется путем непрерывного сопоставления плановых данных с фактическими. В задачи оперативного контроллинга входит учет,

анализ, планирование и управление результатами деятельности предприятия, осуществление оперативного контроля, выявление и устранение повседневных трудностей, совершенствование мотивации коллектива предприятия для повышения результатов. В рамках контроллинга осуществляется один из основных принципов — проверка работы каждого подразделения по соотношению «прибыль — затраты».

Содержание любого процесса контроллинга на предприятии заключается в его ориентации на цель, дальнейшее развитие и выявление узких мест.

В соответствии с этим постулатом разработки концепции процесса контроллинга должно стать его функциональное построение, которое становится основой формирования элементной составляющей. При этом подчеркнем, что в основе построения контроллинга лежит метод декомпозиции [7], что означает, что на верхнем уровне - цель, на среднем идут функции контроллинга, ниже следуют элементы и т.д. В зависимости от структуры предприятия модель контроллинга может строиться для бизнес-единиц холдинга и для предприятия в целом, для отдельных структурных подразделений предприятия.

Структурная составляющая контроллинга, которая представлена оргструктурой предприятия, в тоже время связана довольно тесно с внешней и внутренней средой промышленного предприятия.

В современных условиях сложность управления предприятием, помимо технологических особенностей, которые обусловлены характером производственного процесса, зависит также от влияния политических, экономических, социально-культурных и прочих факторов внешней среды как прямого, так и косвенного воздействия.

В условиях экономических санкций внешняя среда хозяйствования социально ориентированной системы промышленного предприятия стала отличаться высокой нестабильностью. Взаимосвязанность, сложность, подвижность и неопределенность факторов внешней среды как прямого, так и косвенного воздействия, а также отмечаемое «усиление динамики» [1] ее мнений обусловили особенности, которые сильно усложняют управленческую деятельность в настоящих условиях.

Деятельность предприятий промышленности в современных условиях жесткой экономики выявила тесную взаимосвязь проблем повышения экономической и социальной эффективности производства с повышением эффективности управления предприятием [4]. Эффективность функционирования любого предприятия стала чаще всего определяться качеством управленческой деятельности, которая обеспечивает его реальную экономическую самостоятельность и конкурентоспособность, определяет его положение на рынке. В результате на первый план выходят вопросы эффективного управления предприятием.

В современных условиях сложность управления предприятием, помимо специфических особенностей, которые обусловлены характером производственного процесса, также стала зависеть от влияния политических, экономических, социально-культурных и прочих факторов внешней среды.

На рисунке представлена внутренняя и внешняя среда предприятия.

<b>Внешняя среда предприятия</b>	Поставщики и потребители
	Конкуренты
	Акционеры
	Местные органы
	Правительственные органы
	Географические условия
	Научно-технический прогресс
	Политическая и экономическая ситуация в стране и мире
	Особенности национальной культуры
<b>Внутренняя среда предприятия</b>	Миссия и цели
	Стратегия
	Корпоративная политика
	Корпоративная культура
	Производственные и управленческие структуры
	Регламентирование

### Внутренняя и внешняя среда строительного предприятия [6]

Внешняя среда представляет собой совокупность переменных, которые находятся за пределами предприятия и не являются сферой непосредственного влияния со стороны его управления. Это, в первую очередь, все те предприятия, а также люди, которые связаны с данным предприятием: поставщики, потребители, торговые сети, акционеры, кредиторы, контрагенты, и т.д. Кроме того, существуют еще переменные внешней среды, которые определяют стратегически важные решения, принимаемые предприятием.

Внутренняя же среда предприятия формируется под воздействием переменных, непосредственно влияющих на процесс преобразования (производства продукции, выполнения работ, оказания услуг).

Значение факторов внешней среды возрастает в связи с усложнением всей системы общественных отношений, которые составляют среду управления. Именно внешнее окружение диктует стратегию развития промышленного предприятия. Необходимо отметить, чем больше зависит предприятие от воздействий внешней среды, чем большее влияние она оказывает на предприятие, тем труднее ему быть маневреннее и разрабатывать другие варианты и возможности для его развития.

Экономическая ситуация в стране нестабильна и непредсказуема, отмечается спад потребительского спроса на многих отраслевых рынках. Представляется, что предприятиям при осуществлении планирования необходимо разрабатывать варианты поведения показателей безубыточности исходя не только из оптимистических ожиданий роста объемов продаж, но и из возможных пессимистических вариантов развития событий. Важнейшая роль прибыли в развитии предприятия определяет необходимость непрерывного управления ею в целях роста эффективности хозяйственной деятельности. Управление прибылью представляет собой процесс выработки и принятия управленческих решений руководством предприятия по всем основным аспектам ее планирования, формирования, распределения и использования. Одним из подходов, используемых

как в управленческом учете, так и в финансовом анализе, является маржинальный анализ, основанный на теории маржинального дохода. Его основное тематическое предназначение заключается в анализе динамики прибыли от продаж в целях прогнозирования финансовых результатов от обычных видов деятельности и управления безубыточностью продаж.

С помощью теории маржинального дохода и маржинального анализа получают важные характеристики формирования финансовых результатов деятельности предприятия, связанные с определением минимального объема производства и продаж, безубыточностью функционирования предприятия, планированием прибыли и управления затратами. В основу метода положена главная факторная цепочка, формирующая прибыль — взаимосвязь между объемом продаж, себестоимостью и прибылью. Анализ позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов производства и сбыта продукции.

Маржинальный анализ, информационной базой для проведения которого служат данные производственного (управленческого) учета, служит инструментом планирования и обоснования управленческих решений внутренними пользователями бухгалтерской информации.

Маржинальный анализ, основанный на использовании в качестве информационной базы только финансовой (бухгалтерской) отчетности, приобретает характер внешнего и его значение заключается, прежде всего, в возможности внешних пользователей оценить запас финансовой прочности и риски операционной деятельности экономического субъекта.

При этом необходимо отметить: несмотря на то, что данные маржинального анализа финансовой отчетности носят достаточно общий характер, они также могут быть использованы для управленческих целей, поскольку позволяют оценить динамику показателей безубыточности и делать выводы о рисках хозяйственной деятельности, связанных со структурой затрат и последствиями изменения объемов продаж. Кроме того, метод позволяет проводить перспективный (прогнозный) анализ, результатом которого является разработка вариантов получения прибыли. Это дает возможность получить больший эффект, чем поиск неиспользованных резервов в ходе проведения ретроспективного анализа финансовых результатов.

Директ-костинг и маржинальный анализ получили активное теоретическое и практическое распространение со становлением рыночной экономики, потребовавшей новых подходов к анализу финансовой деятельности и обоснованию бизнес-решений. «Директ-костинг» как система производственного учета затрат предполагает исчисление ограниченной или сокращенной себестоимости продукта только в части переменных затрат. Постоянные затраты не включаются в расчет себестоимости продукта, а как расходы периода относятся на уменьшение прибыли.

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые затраты, а все виды косвенных затрат списывались непосредственно на финансовые результаты (отсюда название системы, которое переводится как система учета прямых затрат).

Позднее произошла трансформация системы учета: себестоимость стала рассчитываться не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат. Более правильным такую систему было бы называть *variable costing* — система учета переменных затрат, однако название системы «директ-костинг», хоть и применяемое условно, прочно вошло в теорию и практику управленческого учета. В полной мере воспользоваться возможностями системы «директ-костинг» можно тогда, когда построена качественная система учета затрат.

При общей схожести принципа и результата формируемой информации, для целей управленческого учета ее недостаточно. Для получения качественной информации необходимо проведение дополнительной работы по квалификации (разделению) косвенных затрат на переменные и постоянные по отношению к уровню деловой активности.

Необходимо отметить, что подходы к квалификации затрат играют важнейшую роль в качественном информационном обеспечении управленческой системы. Они должны быть ориентированы исключительно на экономическую сущность затрат и бизнес-процессов, и не ограничиваться формальными моментами. Единственным ограничением может быть принцип рациональности: трудоемкость учетного процесса не должна превышать выгод от его результата. То есть важен баланс между допустимой степенью условности разделения затрат (погрешность которой не окажет существенного влияния на принимаемое управленческое решение) и трудоемкостью учетного процесса.

Формирование номенклатуры статей затрат (группировки затрат, отражающей их целевое использование) предполагает помимо составления собственно номенклатуры, т.е. перечня используемых статей затрат, еще и проведение квалификации каждой статьи, т.е. определения того, какого рода затраты будут учитываться по данной статье.

Формирование перечня объектов для отнесения затрат подразумевает ответ на вопрос, в разрезе каких категорий объектов будет построена система учета затрат. Безусловным минимумом объектов, в отношении которых должен быть организован учет затрат, являются носители затрат и места возникновения затрат.

При формировании перечня мест возникновения затрат необходимо руководствоваться принципом причинно-следственной связи деятельности места возникновения затрат с производством и сбытом продуктов. Детализация выделенных мест возникновения затрат должна проводиться до такой степени, пока просматриваются связи между разукрупненными подразделениями и производимыми продуктами.

Вопросы организации и методологии директ-костинга и маржинального анализа не получили непосредственного нормативно-правового регулирования в российском законодательстве. Это объясняется тем, что директ-костинг как система учета затрат и маржинальный анализ являются методами внутрифирменного управления и могут осуществляться исходя из собственных представлений экономического субъекта о целях и задачах его деятельности и способах их достижения. Вместе с тем, вопросы учета расходов организации и формиро-

вания финансового результата подлежат нормативному регулированию в рамках бухгалтерского (финансового) и налогового учета.

Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета расходов и порядка формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности осуществляется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, в котором регламентирована классификация расходов, правила их признания и оценки, порядок учета. Отметим, что экономическому субъекту предоставлено право выбора конкретных способов бухгалтерского учета затрат с закреплением данных способов в учетной политике организации. Одним из элементов метода директ-костинг, получившим закрепление на нормативном уровне, является предусмотренная нормами ПБУ 10/99 возможность экономического субъекта признавать коммерческие и управленческие расходы в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Нормативно-правовое регулирование налогового учета расходов, связанных с производством и реализацией, в рамках формирования налоговой базы по налогу на прибыль осуществляется главой 25 Налогового кодекса РФ (ст. 253–264). Регламентируется группировка расходов и их состав, правила оценки и отнесения на уменьшение доходов в качестве прямых или косвенных.

Управленческий учет, как известно, не подлежит нормативному регулированию, в связи с чем экономический субъект в управленческом учете вправе осуществлять группировку и оценку затрат, исчисление себестоимости продукта исходя исключительно из собственных представлений об экономической сущности процессов и явлений.

Теория маржинального дохода и основанный на ее положениях маржинальный анализ входят в предмет различных экономических дисциплин, связанных с управлением предприятием, в том числе в качестве отдельного методологического подхода изучаются в бухгалтерском управленческом учете, экономическом анализе, анализе финансовой отчетности.

В основе понятия маржинального анализа лежит его определение как подхода к оценке финансовых результатов деятельности предприятия, базирующегося на взаимосвязи между тремя группами важнейших экономических показателей: затратами (себестоимостью), объемом производства (выручкой) и прибылью. При этом принципом формирования информации для проведения анализа является разделение затрат на переменные, величина которых изменяется пропорционально объему производства продукции, и условно-постоянные, которые не зависят или мало зависят от изменения объема производства.

Маржинальный анализ, основанный на использовании в качестве информационной базы только финансовой (бухгалтерской) отчетности, приобретает характер внешнего и его значение заключается, прежде всего, в возможности внешних пользователей оценить запас финансовой прочности и риски операционной деятельности экономического субъекта.

При этом необходимо отметить: несмотря на то, что данные маржинального анализа финансовой отчетности носят достаточно общий характер, они также могут быть использованы для управленческих целей, поскольку позво-

ляют оценить динамику показателей безубыточности и делать выводы о рисках хозяйственной деятельности, связанных со структурой затрат и последствиями изменения объемов продаж. Кроме того, метод позволяет проводить перспективный (прогнозный) анализ, результатом которого является разработка вариантов получения прибыли. Это дает возможность получить больший эффект, чем поиск неиспользованных резервов в ходе проведения ретроспективного анализа финансовых результатов.

При применении теории маржинального дохода в анализе и прогнозировании прибыли необходимо принимать во внимание определенную ее условность, связанную прежде всего с условностью разделения затрат на переменные и постоянные, а также с условностью линейности поведения затрат. Во-первых, практически не существует вида затрат, который можно было бы безусловно отнести к переменным или постоянным. Во-вторых, в реальности постоянные затраты остаются неизменными только в конкретном интервале изменения уровня деловой активности: так, при существенном увеличении объемов будет наблюдаться и рост постоянных затрат. С другой стороны, далеко не всегда остаются неизменными переменные затраты на единицу продукции: они изменяются в силу колебаний цен на ресурсы, изменений техники и технологии и т.д.

В отличие от микроэкономического подхода к анализу поведения затрат, согласно которому линия поведения затрат описывается как кривая, бухгалтерский подход более прагматичен: динамика себестоимости анализируется в реальных пределах изменения объемов деятельности, в связи с чем в практических целях кривую себестоимости на каждом участке можно рассматривать приближенно как прямую.

Являясь достаточно простым по методике, маржинальный анализ в то же время представляет собой действенный инструмент оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия. Внешним пользователям маржинальный анализ предоставляет возможность оценить показатели, характеризующие риски операционной деятельности предприятия.

Инвестиционная привлекательность любого предприятия оценивается, прежде всего, по способности экономического субъекта обеспечить стабильное получение прибыли. Оценка финансовых результатов деятельности, прогнозирование прибыльности предприятия осуществляется инвесторами и другими заинтересованными пользователями путем анализа финансовых результатов деятельности. Использование теории маржинального дохода в учете и анализе и прогнозировании прибыли является одним из подходов к оценке и управлению финансовыми результатами деятельности предприятия, базирующимся на взаимосвязи между тремя группами важнейших экономических показателей: затратами (себестоимостью), объемом производства (выручкой) и прибылью. При этом принципом формирования информации для проведения анализа является разделение затрат на условно-переменные, величина которых изменяется пропорционально объему производства продукции, и условно-постоянные, которые не зависят или мало зависят от изменения объема производства.



Значение применения маржинального подхода в управленческом учете и анализе трудно переоценить: относительно простая, но эффективная методика анализа позволяет использовать маржинальный подход в качестве действенного инструмента для принятия управленческих решений по ценообразованию, ассортименту продукции, выпуску с учетом лимитирующего фактора. Кроме того, расчет маржинальных показателей (основной из которых — точка безубыточности) лежит в основе управления прибылью, позволяя определить границы зоны прибыли и зоны убытков и оценить достаточность запланированного объема продаж для достижения заданной прибыльности. Прогнозирование на основе маржинального подхода позволяет спланировать варианты управления выручкой, затратами и прибылью в условиях изменения внешней среды предприятия.

В полной мере возможности маржинального подхода раскрываются при наличии на предприятии поставленной системы управленческого учета затрат. Информация, необходимая для маржинального анализа, генерируется с помощью системы учета затрат «директ-костинг». Правильно выстроенная организационно и методологически, данная система является надежным поставщиком информации, необходимой для принятия управленческих решений в рамках маржинального подхода, обеспечивая приемлемый уровень достоверности информации и оперативности ее получения.

Применение теории маржинального дохода в учете и анализе позволяет внешним пользователям на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности оценить запас финансовой прочности и риски операционной деятельности экономического субъекта. Но и для внутренних пользователей данный вид анализа имеет значение: он позволяет оценить динамику таких показателей, как критический объем продаж, операционный рычаг, запас финансовой прочности, и делать выводы о рисках хозяйственной деятельности, связанных со структурой затрат и последствиями изменения объемов продаж. Оценка вариантов изменения показателей безубыточности под влиянием изменения поведения постоянных и переменных затрат, увеличения или снижения объемов продаж позволяет проводить перспективный (прогнозный) анализ, результатом которого является разработка вариантов получения прибыли.

Следует также отметить, что одним из важных элементов контроллинга, является управленческий или внутрипроизводственный учет, который связан с бухгалтерским.

Использование управленческого учета позволяет в современных условиях осуществить эффективную реализацию процесса контроля на предприятии. Но следует отметить, что ориентация в основном на запросы внешних пользователей и недостаточное внимание к аналитической функции бухгалтерского учета становится причиной того, что руководители не видят выгоды в формировании единого информационного пространства на основе интегрированной системы бухгалтерского (финансового) и управленческого учета.

Таким образом, предоставляемая контрольная информация имеет «обезличенный», ретроспективный характер, запаздывая ко времени принятия управленческих решений [2]. В результате контрольная функция осуществляется в «усеченном» виде, что влечет за собой отсутствие обратной связи с бюджет-

тированием. Кроме того, отсутствие документов, регламентирующих деятельность службы контроля, создает проблемы внутреннего сопротивления адекватному восприятию ее требований работниками других подразделений предприятия. Также следует подчеркнуть, что подчинение данной службы директору по экономике ставит ее на более низкий иерархический уровень, чем службу бухгалтерского учета, результаты контрольной деятельности которой менее важны для управления предприятием. Отсутствие единой информационной системы также не позволяет эффективно осуществлять рассматриваемый процесс.

Современные экономические условия могут способствовать предприятиям промышленности достигать эффективности и стабильности, только в том случае, если управленческий учет организован на высоком уровне, а также сформирована оптимальная система контроллинга внутренних и внешних показателей деятельности.

Хотелось бы подчеркнуть, чтобы корректно оценить результат деятельности — нужно разработать финансово-организационную структуру предприятия с разбивкой по центрам финансовой ответственности (ЦФО), учитывая, что каждый отдел, способный приносить прибыль или осуществлять контроль за затратами, имеет на это полные полномочия. Необходимо, чтобы каждый центр финансовой ответственности отвечал за полученные результаты и планировал свою производственную деятельность [3].

Каждый ЦФО непосредственно оказывает прямое воздействие на различные показатели финансовой деятельности предприятия, в зависимости от этого ЦФО подразделяют на центры прибыли, центры доходов, центры инвестиций и центры затрат.

К центру прибыли относятся подразделения, которые обеспечивают контроль доходной и расходной части бюджета (филиалы, способные контролировать производственный процесс). Ключевыми показателями деятельности в данном подразделении является разница между полученными доходами и расходами, и непосредственно прибыль.

К центру доходов относятся различные отделы (должностные лица), которые проводят целевые мероприятия по формированию в целом доходов предприятия (сбытовые подразделения, отделы продаж, маркетинговые службы). Ключевыми показателями деятельности является суммы доходов, но при этом могут использоваться и стоимостные и натуральные единицы измерения.

Затраты, произведенные данными подразделениями, не учитываются и рассчитываются согласно запланированной сумме из баланса доходов и расходов предприятия.

Центром инвестиций является предприятие в целом. Ключевыми показателями деятельности в данном случае являются повышение эффективности финансовых вложений (всей деятельности) либо срок окупаемости.

К центру затрат относятся различные структурные подразделения — цехи, отделы, бригады (должностные лица), которые выполняют заранее оговоренные функции в пределах выделенных финансовых средств (административно-управленческий аппарат, промышленные подразделения, транспортные отделы и т.д.). Ключевыми показателями деятельности является оптимизация

расходов: для управленцев устанавливается предельный уровень общих затрат; для цехов, отделов, транспортных подразделений — плановый уровень затрат на единицу продукции (работ, услуг).

Проведенный анализ показывает, что на предприятиях для эффективного развития управления следует совершенствовать все возможные механизмы управленческого учета, и особая роль в этом направлении принадлежит контроллингу. Специфика производственных процессов промышленных организаций придает важное значение контрольным функциям в системе управления, к основным задачам которых относятся: предупреждение непроизводительных потерь, порчи ценностей, хищений и растрат, выявление и устранение причин снижения различных экономико-финансовых показателей деятельности предприятия. Именно управленческий учет, а следовательно, и контроллинг связаны с затратами и центрами финансовой ответственности предприятия.

Таким образом, ужесточение и систематизация контрольных функций в системе управленческого учета позволит повысить уровень рентабельности, снизить затраты, обеспечить конкурентоспособность продукции.

### **Список использованной литературы**

1. Бухонова С.М. Комплексная оценка анализа финансовой устойчивости предприятия / С.М. Бухонова, Ю.А. Дороненко, О.Б. Бендерская // Экономический анализ: теория и практика. — 2004. — № 7. — С. 64.
2. Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием / С.А. Бороненкова. — М. : Финансы и статистика, 2003.
3. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. Выбор оптимального решения / М.А. Вахрушина. — М. : Омега-Л, 2004.
4. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности / Ю.А. Мишин. — М. : Дело и Сервис, 2008.
5. Нечеухина Н.С. Современные тенденции развития контроллинга на предприятиях промышленности / Н.С. Нечеухина // Инженерные инновации и экономика промышленности : тр. науч.-практ. конф. с междунар. участием (Санкт-Петербург, 27–29 мая 2015 г. ). — СПб, 2015. — С. 59–64.
6. Федорова Н.В. Управление персоналом организации / Н.В. Федорова, О.Ю. Минченкова. — М., Кнорус, 2005. — С. 61.
7. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран / А. Яругова. — М. : Финансы и статистика, 1991.

### **Информация об авторе**

*Нечеухина Надежда Семеновна* — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, 620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта / Народной воли, 62/45, e-mail: nnecheuhina@yandex.ru.

## Author

*Necheukhina Nadezhda Semenovna* — Doctor of Economics, Professor, Chair, Department of Accounting and Audit, Ural State University of Economics, 62/45, 8 Marta St. / Narodnoy Voli St., Yekaterinburg, 620144, e-mail: nnecheuhina@yandex.ru.

УДК 657.1

**А.А. Фадеева**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

Данная статья посвящена особенностям управления нематериальными активами в системе контроллинга. В ней рассмотрено понятие контроллинга, необходимость создания и внедрения системы контроллинга в коммерческих организациях. В статье описаны способы эффективного управления нематериальными активами для повышения конкурентоспособности организации. Особое внимание уделено вопросам, связанным с идентификацией, оценкой, экономическим анализом и контролем нематериальных активов.

*Ключевые слова:* контроллинг, нематериальные активы, интеллектуальная собственность, управление.

**A.A. Fadeeva**

Baikal State University,  
Irkutsk

## THE INTANGIBLE ASSETS IN CONTROLLING

This article deals with the peculiarities of intangible assets management in controlling system. It considers the concept of controlling, the need for the creation and implementation of controlling systems in commercial organizations. This article describes how effective intangible asset management to improve the competitiveness of the organization. Particular attention is paid to issues related to the identification, evaluation, economic analysis and monitoring of intangible assets.

*Keywords:* controlling, intangible assets, intellectual property, management.

Контроллинг — это сравнительно новая система формирования и использования экономической информации, которая применяется для управления хозяйствующими субъектами. Многие специалисты сводятся к мнению, что сейчас бизнес не может обойтись без системы контроллинга. Он, подобно современному навигационному оборудованию корабля, надежнее ориентирует предприятие

в бурном море рынка, чем и отличается от прежних систем планирования и учета, которые в лучшем случае выполняли роль обычного компаса [5, с. 9].

Согласно общепринятому мнению, контроллинг представляет собой инструмент управления, выполняющий финансово-экономическую функцию для принятия управленческих решений через совокупность соответствующих методов планирования, учета, контроля и анализа путем целенаправленного сбора и обработки необходимой для этого информации.

Предпосылкой для создания контроллинга является стремление выжить в конкурентной борьбе, добиться экономических выгод от использования имеющихся ресурсов. В условиях роста конкуренции успех деятельности многих организаций в значительной степени зависит от эффективного управления активами. Инновационное развитие предопределяет использование нематериальных активов, поскольку наряду с материальными средствами товарные знаки, знаки обслуживания, изобретения, полезные модели, ноу-хау вносят огромный вклад в развитие и функционирование организации. Очевидно, что конкурентные преимущества обеспечиваются наличием у организации уникальных технологий, идей, а также промежутком времени от появления идеи до внедрения товара на рынок. Поэтому в конкурентной борьбе предприятия все чаще обращаются именно к нематериальной составляющей своего бизнеса, основанной на результатах интеллектуальной деятельности.

Способность мобилизовать и в полной мере использовать свои нематериальные активы приобретает в настоящее время большее значение, чем инвестиции и управление реальными активами.

Обладание нематериальными активами — важное конкурентное преимущество, которое не всегда принимается в расчет собственниками и менеджерами организаций при выработке стратегии развития. Нематериальные активы также способны существенно увеличить уровень капитализации компании, рыночную стоимость ее акций. Учет и отражение в бухгалтерской отчетности исключительных прав на имеющиеся нематериальные активы способны существенно увеличить стоимость чистых активов компании.

Многие российские предприятия, имеющие нематериальные активы, не отражают их в бухгалтерском учете. Данный факт значительно снижает стоимость предприятий и лишает их конкурентных преимуществ, инвестиционной привлекательности. Неучтенные нематериальные активы снижают реальную стоимость акций или долей участия для собственников, что наносит ущерб их имущественным интересам.

Таким образом, актуальной задачей для руководства предприятия является выявление, оформление прав и обеспечение учета и контроля за нематериальными активами, принадлежащими предприятию. Данная задача под силу контроллингу. Он сможет обеспечить реализацию функции финансового управления, позволит осуществить оптимальные коммуникационные и информационные процессы в сфере управления нематериальными активами.

Эффективное управление нематериальными активами в системе контроллинга можно представить в виде следующих этапов:

1. Идентификация нематериальных активов.

С точки зрения признания нематериальных активов основная сложность заключается в необходимости идентифицировать и оценить подобные активы. В ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (далее — ПБУ 14/2007) определено, что для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение семи установленных условий:

- объект способен приносить экономические выгоды в будущем;
- организация контролирует данный актив;
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Таким образом, согласно выделенным критериям, в состав нематериальных активов входят все исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие организации, а также деловая репутация.

## 2. Оценка нематериальных активов.

Теоретически для формирования учетной информации о стоимости нематериальных активов можно использовать три подхода: сравнительный (рыночный), затратный и доходный.

В экономической литературе уже нашла отражение точка зрения возможности применения сравнительного (рыночного) подхода [9; 11]. Сравнительный (рыночный) подход основывается на идее, что рациональный инвестор или покупатель не заплатит за конкретный объект нематериальных активов больше той суммы, в которую ему обойдется приобретение другого объекта нематериальных активов с сопоставимой полезностью (сопоставимым качеством). Сравнительный (рыночный) подход к оценке нематериальных активов предполагает определение стоимости нематериального актива, полученного организацией, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Если при оценке объекта нематериальных активов можно найти достаточное количество аналогов, полученная с помощью данного подхода величина его стоимости будет наиболее точной по сравнению с величинами, определенными другими подходами, то есть будет иметь минимальную погрешность. В этом состоит главное достоинство сравнительного (рыночного) подхода.

Однако применение сравнительного (рыночного) подхода для оценки нематериальных активов затруднено вследствие того, что такие объекты являются практически неповторяемыми. Существуют объекты, например, патенты, товарные знаки или права на произведения искусства, к которым просто невозможно подобрать аналоги. К тому же нематериальные активы чаще всего продаются в составе бизнеса, отдельная их продажа происходит довольно редко.

При применении затратного подхода стоимость объекта нематериальных активов определяется, исходя из суммы затрат на его создание или приобретение. Главным преимуществом затратного подхода является несложность получения исходных данных для расчета стоимости нематериальных активов, кроме того все затраты могут быть подтверждены документально.

Следует отметить, что в настоящее время, в соответствии с ПБУ 14/2007, нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, рассчитанной на основе затратного подхода.

Порядок расчета фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от пути их поступления в организацию. Как известно, нематериальные активы могут поступать в организацию различными путями. Среди них можно выделить следующие: приобретение за плату; создание внутри организации; обмен на другое имущество; безвозмездное получение; внесение в качестве вклада в уставный капитал; приватизация государственного и муниципального имущества.

Одним из недостатков затратного подхода является несоответствие затрат настоящего времени их стоимости в будущем. Существующие методы оценки нематериальных активов в рамках затратного подхода, не в полной мере учитывают инфляционное изменение покупательной способности денег, а также возможность денег приносить доход при условии их разумного инвестирования в альтернативные проекты.

Доходный подход, в отличие от затратного, позволяет оценить возможные экономические выгоды, которые могут принести нематериальные активы. В зарубежной практике такие выгоды принято называть справедливой стоимостью.

Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки [1]. Аргументами в пользу учета по справедливой стоимости является то, что справедливая стоимость предоставляет более объективную основу для оценки будущих денежных потоков по сравнению с методом фактических затрат, обеспечивает основу для сопоставимости информации об активах, наилучшим образом сочетается с принципами активного менеджмента и способствует более объективной оценке результатов работы менеджмента.

В качестве одного из основных недостатков учета по справедливой стоимости отмечаются значительные сложности определения справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка. Они влекут за собой и другой отрицательный момент, связанный с использованием справедливой стоимости — высокая трудоемкость и большие дополнительные издержки, вызванные необходимостью привлечения профессиональных оценщиков.

Существенным недостатком оценки активов по справедливой стоимости экономисты отмечают невозможность документального подтверждения данной оценки во многих случаях и вероятность манипуляций с оценками, что не позволит бухгалтерскому учету выполнять одну из своих основных функций — контрольную. Как известно, контрольная функция бухгалтерского учета выполняется только при отражении свершившихся фактов хозяйственной дея-

тельности организации. Кроме того, бухгалтерская информация имеет юридическую силу, если она подтверждена соответствующими документами.

Из приведенного выше следует, что справедливую стоимость можно применять в отечественной практике, но не в текущем учете, а при раскрытии информации в Пояснениях к основным формам бухгалтерской отчетности. Выносимая в Пояснения информация не обязательно должна формироваться на счетах бухгалтерского учета, ее можно определять расчетным путем. Следовательно, оценивать объекты нематериальных активов по справедливой стоимости, определенной на основе доходного подхода, можно для целей раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности [10, с. 5].

### 3. Экономический анализ использования нематериальных активов.

Экономический анализ нематериальных активов целесообразно начинать с оценки их состава, динамики и структуры.

По данным Бухгалтерского баланса и Пояснений к нему можно провести анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов всего и по видам за отчетный период по сравнению с данными базисного периода. При наличии отчетных данных за ряд периодов проводится трендовый анализ, т.е. рассчитываются абсолютные и относительные отклонения по отношению к предшествующим периодам, а также определяются средние отклонения.

По аналогичной схеме можно провести анализ и оценку структуры нематериальных активов по другим признакам — по источникам поступления, по источникам выбытия и по степени правовой защищенности.

Движение нематериальных активов характеризуют следующие показатели: коэффициент поступления, коэффициент выбытия, коэффициент компенсации выбытия, коэффициент прироста.

Коэффициент поступления отражает интенсивность поступления нематериальных активов и исчисляется как отношение стоимости поступивших за отчетный период нематериальных активов и их первоначальной стоимости на конец периода.

Коэффициент выбытия характеризует интенсивность выбытия нематериальных активов из сферы производства и рассчитывается как отношение стоимости выбывших за отчетный период нематериальных активов к их стоимости на начало этого же периода.

Коэффициент компенсации выбытия показывает интенсивность процесса замещения выбывших нематериальных активов поступившими и определяется отношением поступивших нематериальных активов за отчетный период к выбывшим.

Коэффициент прироста характеризует уровень прироста нематериальных активов за отчетный период и рассчитывается как отношение стоимости прироста нематериальных активов к их стоимости на начало периода.

Источником данных для расчета этих показателей является Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

В заключение анализа, следует оценить эффективность использования нематериальных активов. Для этого проводится факторный анализ рентабель-



ности нематериальных активов — проводится расчет влияния факторов и оценка роли каждого из них в изменении величины результативного показателя.

#### 4. Контроль за использованием нематериальных активов.

Целью внутреннего контроля и операций с нематериальными активами является выражение мнения о полноте и достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в части показателей, отражающих права на объект нематериальных активов, и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами законодательству РФ.

Для того чтобы сформировать объективное мнение об этом, контроллер должен решить ряд задач.

- изучить состав и структуру нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;
- подтвердить наличие у организации исключительных прав на объекты нематериальных активов;
- проверить реальность оценки объектов нематериальных активов, законность их переоценки отражения результатов в учете и отчетности;
- установить правильность и законность документального оформления и отражения в учете операций с нематериальными активами;
- осуществить контроль правильности начисления амортизации нематериальных активов и отражение операций в учете;
- оценить качество инвентаризации;
- подтвердить достоверность показателей в бухгалтерской отчетности организации.

Источниками информации при осуществлении проверки операций с нематериальными активами могут быть:

- базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с нематериальными активами (приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, график документооборота, договоры, подтверждающие передачу прав собственности на объекты нематериальных активов, авторские, об уступке исключительных прав, лицензионные и др.);
- первичные документы по учету операций с нематериальными активами (акты о приемке, акты о выбытии, протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал, карточки учета нематериальных активов, инвентаризационные описи и др.);
- регистры аналитического и синтетического учета (разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 04, 05 и др.);
- формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс, отчет об изменениях капитала, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах);
- прочие документы.

Проведение проверки по данному направлению внутреннего контроля операций с нематериальными активами позволит в ходе осуществления данной процедур на соответствие и процедур по существу определить правомерность включения объектов в состав нематериальных активов, действительность и за-

конность совершенных с ними сделок, правильность формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов, полноту и своевременности документального оформления и отражение в бухгалтерском учете операции по их поступлению в организацию.

Постепенная реализация всех этапов управления нематериальными активами на предприятии может повысить эффективность его деятельности за счет наиболее полного и рационального использования полученной информации.

Создание системы контроллинга в коммерческих организациях позволяет получить достаточно исчерпывающую информацию о нематериальных активах, вырабатывать на ее основе обоснованные управленческие решения. Организации смогут также корректировать состав и направления использования нематериальных активов, что, в конечном счете, обеспечивает возможность повышения эффективности управления нематериальными активами.

### Список использованной литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/prilozhenie\\_No\\_7\\_-\\_RU\\_GV\\_T\\_IFRS\\_13\\_May\\_2011.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/prilozhenie_No_7_-_RU_GV_T_IFRS_13_May_2011.pdf).

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.7525941511157778;from=63465-0>.

3. Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Г.Г. Азгальдов, Н.Н. Карпова. — М. : Международная академия оценки и консалтинга, 2007. — 400 с.

4. Еленева Ю.А. Управление нематериальными активами в системе контроллинга промышленного предприятия / Ю.А. Еленева, А.М. Голубев // Вестник ЮРГТУ (НПИ). — 2011. — №11. — С. 5–11.

5. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. — М. : Магистр, 2011. — 160 с.

6. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Стратегический контроллинг. — М. : Магистр, 2013. — 216 с.

7. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность / Б. Лев. — М. : Квинто—консалтинг, 2003. — 240 с.

8. Приображенская В.В. Методология признания нематериальных активов в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / В.В. Приображенская // БУХ.1С. — 2015. — № 11. // СПС «Гарант».

9. Сорокина Е.М. Нематериальные активы : оценка, учет и анализ / Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. — 209 с.

10. Сорокина Е.М. Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете / Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 5. — С. 2–14.

11. Сорокина Е.М. Оценка активов организации по справедливой стоимости / Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2004. — № 4 (41). — С. 17–21.

### **Информация об авторе**

*Фадеева Анна Анатольевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедры бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: faa15@mail.ru.

### **Author**

*Fadeeva Anna Anatolevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: faa15@mail.ru.

УДК 657.1:338

**М.Е. Горчакова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **НОВОЕ В ОПРЕДЕЛЕНИИ И УЧЕТЕ ИМУЩЕСТВА РОССИЙСКИХ КОММЕРЧЕСКИХ БАНКОВ**

Реформирование системы бухгалтерского учета в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности направлено на повышение качества информации и обеспечение к ней доступа заинтересованным пользователям. Внедрение МСФО в практику российского банковского учета осуществляется на протяжении ряда лет. В статье рассматриваются изменения в порядке бухгалтерского учета имущества коммерческих банков Российской Федерации, вступившие в силу с 1 января 2016 г., которые обусловлены сближением требований международных и российских стандартов.

*Ключевые слова:* банковский сектор; МСФО, учет имущества; справедливая стоимость.

**M.E. Gorchakova**

Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE NEW IN THE DEFINITION AND ACCOUNTING OF ASSETS OF RUSSIAN COMMERCIAL BANKS**

The reform of the accounting system in the Russian Federation in accordance with International Financial Reporting Standards on-aimed at improving the quality

of information and ensuring access to it over-interested in users. Implementation of IFRS in the practice of the Russian banking account is carried out over a number of years. The article rassmat Riva change in the order of accounting of assets of commercial banks of the Russian Federation, which entered into force on 1 January 2016 and which are due to the convergence of the requirements of international and Russian standards.

*Keywords:* banking sector; IFRS, property records; fair value.

В настоящее время возрастает потребность устранения различий между национальными системами бухгалтерского учета, их гармонизации. В данном аспекте применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) обеспечивает обслуживание межнациональных финансовых операций с капиталом и ценными бумагами, гарантирует прозрачность, сопоставимость и распространение достоверной информации [1].

Международные стандарты финансовой отчетности получили признание во всем мире как единая система представления информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия [7]. Банковский сектор России первым из экономических сегментов начал осуществлять переход на внедрение МСФО в практику своей деятельности.

Процесс сближения российских правил бухгалтерского учета с международными стандартами является сложной и длительной многошаговой процедурой, требующей изменений на всех уровнях системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности РФ. За период с 1993 г. Банком России проделана значительная работа по совершенствованию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в российском банковском секторе. Переход на МСФО в России происходил постепенно, в несколько этапов. В экономической литературе предлагается выделять семь этапов сближения российской и международной отчетности кредитных организаций, в основу которых положен признак — разработка и введение в действие нормативных документов Банка России [3].

Следует отметить, что за последние два года произошел ряд существенных новаций в банковском учете. Одна из них касалась изменений в определении и учете кредитными организациями доходов, расходов и прочего совокупного дохода [2].

С 1 января 2016 года для российских коммерческих банков введен новый порядок учета имущества с учетом международных стандартов финансовой отчетности в связи с вступлением в силу Положения Банка России от 22 декабря 2014 года № 448-П «О порядке бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, в кредитных организациях» (далее — Положение № 448-П). За последние пятнадцать лет, это самые серьезные изменения в учете основных средств и нематериальных активов в отечественном банковском секторе. Главная цель изменений, реализуемых мегарегулятором, заключается в сближении российских и международных стандартов отчетности.

Новое положение Банка России № 448-П существенно отличается от приложения 9 к Положению Банка России от 16 июля 2012 года № 385-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации», которое в настоящее время определяет только порядок бухгалтерского учета аренды, в том числе финансовой аренды (лизинга).

Ключевым изменением банковского учета стала оценка справедливой стоимости имущества, которая осуществляется в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Стоимость основного средства после принятия его к учету может изменяться в зависимости от различных факторов, в первую очередь — рыночных колебаний цены. Если объект основных средств понадобится продать прямо сейчас, то коммерческий банк должен точно знать, сколько стоит это основное средство. Поэтому необходимо не только произвести правильную первоначальную оценку стоимости, но и периодически ее переоценивать. Тем не менее, Банк России предоставляет некоторые послабления, позволяя вести учет по справедливой стоимости не всех основных средств, а только тех, которые с точки зрения руководства банка представляют известную ценность. Таким образом, потребуются разделить все основные средства на группы, каждую из которых нужно будет учитывать одним из двух способов: по справедливой или первоначальной стоимости.

Вводится понятие ликвидационной стоимости. Эта новелла закрывает очевидный пробел существующего принципа учета — по окончании срока эксплуатации объект ничего не стоит, т. е. продать его не представляется возможным. Очевидно, что для многих основных средств это не так. Теперь при принятии к учету стоимость объекта нужно будет разделить на две — ликвидационную и амортизируемую. Амортизироваться будет вторая, а первая останется и будет равна предполагаемой продажной стоимости объекта по окончании срока. Точно так же ликвидационная стоимость будет справедливой, то есть ее надо будет периодически переоценивать.

Согласно Положению № 448-П стоимость основного средства по договору может отличаться от стоимости на условиях немедленной оплаты. Другими словами, наценка за отсрочку платежа в настоящее время приравнена к процентному расходу и в стоимость основного средства не включается, а должен быть отнесен на расходы. То есть при приобретении объекта капитальных вложений (как и запасов) нужно будет разделить договорную стоимость на две составляющие, и правильно отразить их в бухгалтерском учете.

Процедура выбытия основных средств может сопровождаться дополнительными расходами — оценка стоимости, комиссия, демонтаж и т. п., которые теперь учитываются в стоимости основного средства как затраты на ликвидацию. Эти затраты оцениваются в момент принятия к учету основного средства, увеличивают его ликвидационную стоимость и могут пересматриваться независимо от основной стоимости. Затраты на ликвидацию могут быть оценены как процент от стоимости основного средства, так и индивидуально.

Периодически возникает необходимость отдельного учета частей одного основного средства с разными характеристиками и сроками использования. Согласно Положению № 448-П, такое основное средство может быть поставлено на учет как комплект с единым инвентарным номером и различными частями. Кроме того, теперь затраты на капитальный ремонт и периодическое обслуживание могут быть включены в комплект как отдельная часть и, соответственно, амортизироваться [4].

Для коммерческих банков вступление в силу данных изменений потребовало совершения следующих действий:

- определить способы ведения бухгалтерского учета имущества;
- составить правила документооборота при совершении внутрибанковских операций;
- утвердить методы оценки, применяемые при определении справедливой стоимости;
- выбрать и обосновать критерии для объединения имущества в однородные группы;
- назначить ответственных лиц за документальное оформление операций и сохранность объектов имущества.

С принятием Положения 448-П в План счетов бухгалтерского учета кредитных организаций введен ряд новых счетов:

60414 «Амортизация основных средств (кроме земли)» для учета амортизации основных средств (ранее использовался счет 606);

60415 «Вложения в сооружение (строительство), создание (изготовление) и приобретение основных средств» для учета капитальных вложений в основные средства и 60906 «Вложения в создание и приобретение нематериальных активов» (ранее использовался счет 607);

619 «Недвижимость, временно неиспользуемая в основной деятельности» (счета второго порядка 61901–61912);

620 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» (счета второго порядка 62001–62002);

621 «Средства труда и предметы труда, полученные по договорам отступного, залога, назначение которых не определено» (на счете 62101 учитываются объекты, соответствующие критериям основных средств, принятые по отступному или залого, цели использования которых не определены; на счете 62102 — объекты, не соответствующие критериям основных средств, принятые по отступному, залого, с неопределенными целями использования);

счета 60406-60413, 606, 607, 61011, 61012 закрыты и др.

По мнению Е. Казаковой, отныне отражение фактов хозяйственной жизни банка в бухгалтерском учете в большей степени основывается не на формальных признаках, а на управленческих решениях руководителя: это и выбор модели учета имущества, и определение критериев существенности для учета основных средств, и порядок проведения переоценки имущества, а также цели использования имущества, что, в конечном счете, прямо отразится на финансовых результатах в будущем [5].

Пока оценить влияние рассмотренных новаций бухгалтерского учета имущества на финансовый результат деятельности банковского сектора Иркутской области не представляется возможным ввиду отсутствия необходимых данных.

### Список использованной литературы

1. Вайцель Т.Г. Проблемы применения МСФО в банковской сфере [Электронный ресурс] / Т.Г. Вайцель, Л.Ю. Хапова // NovaInfo. — 2015. — № 31-2. — Режим доступа : <http://novainfo.ru/article/3213>.

2. Горчакова М.Е. Новое в определении и учете доходов и расходов российских коммерческих банков / М.Е. Горчакова Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2015. — С. 322–326.

3. Иванова Ю. В. Этапы перехода банковского сектора на международные стандарты [Электронный ресурс] / Ю. В. Иванова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). — 2012. — № 1. — Режим доступа : <http://brj-bguer.ru/reader/article.aspx?id=14229>.

4. Изменения в банковском законодательстве в 2016 году [Электронный ресурс] // АйТи Капитал Консалтинг : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.it-capital.ru/stati/izmeneniya-v-bankovskom-zakonodatelstve-v-2016-godu.html>.

5. Казакова Е. Скучно не будет: учет имущества банка по-новому [Электронный ресурс] / Е. Казакова // Профбанкинг : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.profbanking.com/articles/2774-uchet-imushchestva.html>.

6. Огурцов Д. Н. Тестирование справедливой стоимости основных средств: порядок отражения в учете [Электронный ресурс] / Д. Н. Огурцов // МСФО и МСА в кредитной организации. — 2013. — № 1. — Режим доступа: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2013\\_1/get\\_article.htm?id=2392](http://www.reglament.net/bank/msfo/2013_1/get_article.htm?id=2392).

7. Хапланова Э. Ю. Анализ этапов внедрения МСФО в российскую практику финансового учета [Электронный ресурс] / Э. Ю. Хапланова, Н. Н. Хахонина // Вестник ТИУиЭ. — 2011. — № 1. — Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-etapov-vnedreniya-msfo-v-rossiyskuyu-praktiku-finansovogo-ucheta>.

### Информация об авторе

*Горчакова Мария Евгеньевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра банковского дела и ценных бумаг, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [begemot.05@mail.ru](mailto:begemot.05@mail.ru).

## Author

*Gorchakova Mariya Evgenyevna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Banking and Securities, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: begemot.05@mail.ru.

УДК 336.764

**И.В. Дубовик**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

### ЦЕННЫЕ БУМАГИ КАК ИНСТРУМЕНТ ВЫВОДА КАПИТАЛА

Ежегодно Россия теряет капитал, который выводится из страны через различные схемы. В статье приводятся статистические данные об объемах вывода капитала из России, в том числе через сомнительные операции. Рассматриваются наиболее распространенные схемы сомнительных операций. На конкретных примерах показываются схемы незаконного вывода капитала с использованием ценных бумаг. Рассматриваются инициативы Банка России по пресечению сомнительных операций.

*Ключевые слова:* вывод капитала, сомнительные операции, ценнобумажные схемы, Банк России.

**I.V. Dubovik**

Baikal State University,  
Irkutsk

### THE SECURITIES AS AN INSTRUMENT OF CAPITAL WITHDRAWAL

Russia annually loses capital, which is derived from country through various schemes. The article presents statistical data on volumes of capital outflow from Russia, including through questionable transactions. The most widespread schemes of suspicious transactions. Specific examples are shown schemes of illegal withdrawal of capital from the use of securities. We consider the initiative of the Bank of Russia in combat dubious operations.

*Keywords:* capital output, questionable transactions, securities-based schemes, the Bank of Russia.

Известно, что отток капитала из страны, так же как приток, обусловлен объективными экономическими процессами. Однако, как показывает отечественная практика, он может быть также следствием определенных мошеннических действий.



За период 1994–2014 гг. накопленный объем оттока капитала из России оценивается в 547 млрд долл. По официальной статистике за весь период рыночных реформ положительный баланс притока капитала в страну был зафиксирован только в 2006 и 2007 гг. Рекордное количество капитала — 133,6 млрд дол. — было вывезено в период мирового финансово-экономического кризиса 2008 г. Более 41 % этой суммы (55 млрд дол.) «ушло» через офшорные зоны. Это связано с тем, что большая часть крупных российских компаний зарегистрирована в офшорных юрисдикциях, поэтому их кредитование, или покупка их облигаций российскими банками показывалось в балансах как кредит нерезидентам, что отражалось в статистике соответственно, как отток капитала.

Причиной оттока капитала в рассматриваемые годы было также погашение займов, в том числе облигационных. И, кроме того — рефинансирование ранее взятых долговых обязательств.

В 2014 г. был зафиксирован максимальный с 1994 г. вывоз капитала — 158 млрд дол. по оценке Банка России. За 11 месяцев 2015 г. из страны выведено 53 млрд дол. По итогам года вывод капитала ожидается: Банком России в размере около 70 млрд дол., МФ РФ — около 60 млрд дол., Минэкономразвития — 40–50 млрд дол. [5].

Однако для России серьезной экономической проблемой являются так называемые «сомнительные» операции в объеме оттока капитала, которые представляют собой нелегальный вывод (или «увод») капитала из страны.

Определение сомнительных операций содержится в Письме Банка России № 172-Т от 04.09.2013 г. «О приоритетных мерах при осуществлении банковского надзора». Под сомнительными операциями регулятор понимает операции, осуществляемые клиентами кредитных организаций и имеющие необычный характер и признаки отсутствия явного экономического смысла и очевидных законных целей. Сомнительные операции могут проводиться для вывода капитала из страны, для финансирования «серого» импорта, перевода денежных средств из безналичной в наличную форму и последующего ухода от налогообложения, а также для финансовой поддержки коррупции и других противоправных целей. В приложении к указанному Письму перечислены критерии, по которым регулятор может обнаружить признаки «высокой вовлеченности кредитной организации в проведение сомнительных безналичных и (или) наличных операций», и действия Банка России при выявлении сомнительных операций.

По методологии Банка России, разработанной в соответствии с международными стандартами, к сомнительным операциям относят: стоимость товаров и услуг, оплаченных, но не полученных по импортным контрактам, а также не полученная экспортная выручка от продажи товаров и услуг; денежные переводы за границу по фиктивным операциям с ценными бумагами, кредитами и др.

Из выступления Э. Набиуллиной в Госдуме 8 июня 2015 г., в сомнительные операции активно вовлечены 20 банков, хотя, когда Банк России начинал борьбу с нелегальным выводом средств, в нем участвовало около 150 банков.

За период 1994–2001 гг. объем сомнительных операций составил 42 млрд дол., тогда как за 2001–2012 гг. он вырос более, чем в 8 раз, составив

341 млрд дол. В течение кризисного 2008 г. объем сомнительных операций достиг 51 млрд дол.

В последние годы основной канал утечки капитала — это страны Таможенного союза. Так, по данным Банка России, за 2012 г. из страны выведено 27,1 млрд дол., из них 15 млрд дол. через Белоруссию и 10 млрд дол. через Казахстан по оплаченным, но не полученным импортным товарам. За 2013 г. таким же путем было выведено 22 млрд дол.

По мнению бывшего председателя Банка России С. Игнатьева, нелегальный вывод капитала связан с оплатой поставок наркотиков, финансированием серого импорта, взятками чиновникам и менеджерам, уходом от уплаты налогов [6].

Механизм сомнительных операций невозможен без участия коммерческих банков, независимо от того, кто — какая структура — инициировала процесс вывода капитала. Если говорить о мошеннических действиях со стороны самих банкиров, они, помимо собственно вывода капитала, могут заключаться в преднамеренном банкротстве кредитной организации. В интервью телеканалу Россия 24, состоявшемся 26 ноября 2015 г., представитель Агентства по страхованию вкладов Ю. Медведева сказала, что в правоохранительные органы подано около 450 заявлений, касающихся противоправной деятельности коммерческих банков. Возбуждено 390 уголовных дел, выдвинуты обвинения против 44 человек, вынесен 41 приговор.

По информации самих банкиров существуют десятки схем вывода капитала, но наиболее распространенными из них являются три, получившие в банковской среде следующие названия: транзитные, фиктивный импорт и ценнобумажные. Благодаря усилиям контрольных органов, и, прежде всего Банка России, объемы фиктивного импорта сокращаются. Так, в 2012 г. он составил 26,5 млрд дол., в 2013 г. — 21,8 млрд дол., а уже в 2014 г. — 100 млн дол. За 2014 г. по сравнению с 2013 г. объем вывода капитала через ценнобумажные схемы сократился в 10 раз: со 100 млрд р. в квартал до 10 млрд р. Что же касается вывода капитала с помощью транзитных схем, то его размер значительно вырос: с 61 млрд дол. в 2013 г. до 151,4 млрд дол. в 2014 г.

Причиной сокращения вывода капитала, помимо ужесточения надзора Банка России специалисты называют введение жестких мер в отношении российских клиентов в банках тех стран, куда уводятся средства. В частности, требуется значительное количество документов и доказательство юридической чистоты переводимых средств [3].

Схема фиктивного импорта наиболее простая. Российская компания выплачивает зарубежному партнеру аванс за поставку товара, который фактически не поступает.

Транзитные схемы считаются главными, так как используются не только с целью вывода капитала, но и как способ ухода от налогов. Их, прежде всего, подозревают в отмывании незаконно полученных доходов. В транзитной схеме участвуют две компании — зарубежная и российская и 5–10 коммерческих банков. Суть транзитной схемы следующая. Российская компания заключает с зарубежной компанией договор на поставку товара или оказание услуги. Цена

при этом завышается в десятки и сотни раз. Результатом сделки являются убытки, или, чтобы не привлекать внимание налоговых органов, небольшая прибыль. Российская компания — бенефициар, чтобы скрыть свое участие в схеме, привлекает несколько промежуточных компаний, которые периодически «исчезают».

Специалисты называют следующие причины, позволяющие существовать транзитным схемам:

- нарушение банками внутреннего контроля (в этом случае можно говорить о том, что банк поддерживает схему);
- в банке недостаточно квалифицированного персонала;
- недостаточен информационный обмен банков с надзорными органами.

К транзитным схемам относятся и схемы с незаконными судебными приказами. По этим схемам российская компания выступает поручителем по договору займа зарубежной фирмы. Также поручитель есть в третьей стране (пример из практики — Молдавия). Кредитор также находится в этой третьей стране. При наступлении срока платежа выясняется, что заемщик несостоятелен. В результате — исковое заявление в суд и судебное решение с приказом о взыскании задолженности с поручителя — российской компании. Российский поручитель переводит денежные средства в банк третьей страны (из практики — Кишиневский Moldindconbank, в котором открыты корреспондентские счета российских банков) на счета приставов. Средства конвертируются в валюту и выводятся за рубеж [12].

Подобные схемы осуществляли лишённые лицензий банк Западный и Русский земельный банк, принадлежавшие Александру Григорьеву. С 2010 по 2013 гг. на основании решений молдавских судов различных инстанций с российских фирм-резидентов было взыскано 18,5 млрд дол. Кроме того, той же группой лиц могли использоваться схемы вывода капитала с участием литовских и эстонских банков. Правоохранительные органы считают, что А. Григорьев являлся одним из руководителей самой крупной в России ОПГ, занимавшейся «обнальными» операциями. В ее деятельности участвовало более 500 человек и около 60 российских банков, в том числе с участием государственного капитала [9].

Разнообразны операции по выводу капитала с помощью ценных бумаг. Самая простая схема — через покупку ценных бумаг с завышенной ценой, или покупку векселей несуществующих фирм.

Другую схему применяла банковская группа Матвея Урина, состоящая из пяти банков, которые лишились лицензий в декабре 2010 г. Мошенничество и вывод капитала происходили следующим образом. Банк из группы покупал облигации надежных эмитентов, таких, как Промсвязьбанк, Ренессанс Капитал, ВТБ 24, МТС. Вимм-Билль-Данн, Россельхозбанк. Покупка осуществлялась через пять финансовых компаний, имеющих лицензии ФСФР, а также через «свою», также лицензированную, компанию «Эдвантис Капитал», в депозитарии которой ценные бумаги хранились. Банк-покупатель показывал ценные бумаги на своем балансе и предъявлял выписки из депозитария. Затем купленные

облигации закладывались по кредитам в другой банк из группы. Таким образом, все банки группы были «завязаны» между собой [1].

Для создания внешнего благополучия «Эдвантис Капитал» выплачивал банкам купоны по облигациям. Однако как выяснилось при расследовании, компания была зарегистрирована по несуществующему адресу, после чего, естественно, возникли вопросы к лицензирующему органу. В активах одного из банков группы М. Урина Банк России обнаружил 40 % ценных бумаг, в активах другого — 27 %. Весь портфель фиктивных бумаг составил около 12,5 млрд р. Первоначально было заявлено о реальном выводе из банков 9 млрд р. Позже был доказан вывод 16 млрд р. [8].

В июле 2011 г., после банкротства банков Урина, Банк России вышел с инициативой по делению депозитариев на надежные и ненадежные. Хранение ценных бумаг в ненадежных депозитариях означало для банков повышенное резервирование. Основным критерием деления депозитариев предлагался рейтинг кредитоспособности от международного рейтингового агентства Thomas Murray. Данная реакция Банка России вызвала недовольство рыночного сообщества, в частности, ФАС, ФСФР, МФ РФ и ПАРТАД, которые заявляли, что подобное нововведение направлено против рыночной конкуренции [4].

Здесь в очередной раз проявилось противостояние государственных структур, осуществлявших регулирование фондового рынка и имевших возможность влиять на его функционирование. И, скорее всего, это был еще один сигнал о необходимости унифицировать систему регулирования финансового рынка переходом к мегарегулятору.

Другая схема — фиктивные сделки по покупке ценных бумаг — заключается в том, что клиенты банков или финансовых организаций инвестируют большой объем средств в иностранные ценные бумаги, учет прав на которые осуществляют иностранные (чаще европейские) депозитарии, что придает сделкам большой вес. Реальных сделок при этом нет, однако достоверную информацию об этом получить очень трудно. По свидетельству газеты Коммерсант, до 2015 г. по такой схеме ежеквартально выводилось до 100 млрд р. Непосредственными участниками рассматриваемой схемы становились коммерческие банки и профессиональные участники фондового рынка — брокеры, управляющие, инвестиционные компании. Именно последним, как показало расследование Банка России, требуется уделять основное внимание, которое раньше было сосредоточено на банках.

Ценнобумажные схемы с 2012 г. осуществлял Пробизнесбанк Сергея Леонтьева, у которого при отзыве лицензии в августе 2015 г. была обнаружена «дыра» в 67 млрд р. До скандала Пробизнесбанк являлся основной структурой в финансовой группе Лайф и занимал 58 место в стране по активам. Как выяснилось, банк активно торговал на фондовом рынке и рынке fогex, вкладывая в валюту и облигации десятки миллиардов рублей [2].

Расследование показало, что банк хранил в Кипрском депозитарии облигации эмитентов первого эшелона и облигации федеральных займов (ОФЗ) на сумму свыше 40 млрд р., принадлежащие третьим лицам. На время данные ценные бумаги передавались Пробизнесбанку. За это время депозитарий делал

банку выписку, затем ценные бумаги возвращались владельцу, который получал за услугу комиссию. Непосредственно сделка оформлялась как покупка с отсрочкой или рассрочкой платежа, который реально не происходил. Показательно, что внимание на данную схему в 2014 г. обратил не Банк России, а рейтинговое агентство Fitch, заподозрившее ценные бумаги в неликвидности, так как по ним в течение двух лет отсутствовало движение.

Как выяснилось, Пробизнесбанк работал с двумя зарубежными депозитариями, связанными с ФГ БрокерКредитСервис и группой Открытие, которые впоследствии отказались от комментариев. Формально действия депозитариев и брокеров законны, и вина лежит только на банке-махинаторе, который скрывал от регулятора свое истинное положение. При этом специалисты отмечают, что данную схему пресечь практически невозможно, так как невозможно ежедневно получать отчетность от депозитариев разных стран [7]. Реакцией Банка России на ситуацию в Пробизнесбанке стало ужесточение регулирования банковской системы, что нашло отражение в разработке проекта поправок к Положению БР № 283-П «О порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери» от 20.03.2006 г. Проект относит ценные бумаги в 5-ю (наихудшую) категорию качества, приводящую к 100 % резервированию по ним. Это происходит в том случае, если отсутствует подтверждение (или присутствует документальное опровержение) того, что:

1. Ценные бумаги действительно есть в депозитарии.
2. Коммерческий банк является собственником ценных бумаг.
3. Ученые ценные бумаги существуют фактически [10].

Однако в последнюю редакцию данного Положения, введенную Указанием БР № 3766-У от 01.09.2015 г., предложенные проектом новации не вошли.

В свете вышесказанного в настоящее время можно опираться на Положение Банка России № 254-П «О порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности» от 26.03.2004 г. (в ред. от 01.09.2015 г.). В нем содержится пункт 4.9, введенный еще Указанием БР № 2920-У от 03.12.2012 г., который гласит: «В случае отсутствия у кредитной организации документов, подтверждающих осуществление сделки с заемщиком, предоставленная такому заемщику ссуда классифицируется не выше, чем в V категорию качества с формированием резерва в размере не менее 100 процентов».

Кроме того, существует Указание Банка России № 2732-У от 17.11.2011 г. «Об особенностях формирования кредитными организациями резерва на возможные потери по операциям с ценными бумагами, права на которые удостоверяются депозитариями». Последняя редакция данного указания (№ 3868-У от 01.12.2015 г.), вступившая в действие с 1 января 2016 г., проводит, по сути, деление депозитариев на надежные и ненадежные, вводя критерии надежности, включающие срок существования депозитария, размер собственных средств, а также наличие рейтинга инвестиционного класса от агентства Thomas Murray. При несоответствии депозитариев установленным Банком России величинам названных критериев, банки осуществляют резервирование в размере 50 % стоимости ценных бумаг. При этом размер резерва уточняется банком не реже од-

ного раза в месяц. От необходимости критериальной оценки освобождены расчетные депозитарии и центральный депозитарий РФ, центральные депозитарии других стран, а также международные депозитарии.

Также можно отметить опубликованные Банком России 22 июля 2015 г. и вступившие в силу 2 августа 2015 г. Методические указания «О повышении внимания к отдельным операциям клиентов», предназначенные для коммерческих банков, брокеров и депозитариев. Регулятор приводит в них критерии, по которым следует выявлять сомнительные операции клиентов по выводу средств с помощью ценных бумаг. Выявление таких операций должно приводить к отказу специалистов от работы с данными клиентами. Сомнение в чистоте операций должно возникнуть в случаях, если у клиента:

- минимальный размер уставного капитала;
- одно и то же лицо является учредителем, руководителем и главным бухгалтером;
- компания зарегистрирована по месту массовой регистрации;
- компания отсутствует по указанному юридическому адресу.

Банк России рекомендует специалистам фондового рынка требовать у клиентов документы, подтверждающие получение денежных средств за проданные ценные бумаги, если сумма сделки превышает 1 млн р.

Несмотря на рекомендательный характер, неисполнение данных рекомендаций регулятора грозит профессионалам проверкой их деятельности с возможным отзывом лицензий [11].

### **Список использованной литературы**

1. Банки Матвея Урина выводили активы через покупку облигаций сверхнадежных эмитентов [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://market.ru/news/4228>.
2. Два больших банкира [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://meduza.io/feature/2015/08/12>.
3. Как убегают деньги [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://lenta.ru/articles/2015/11/13/capitalout>.
4. Лансков П. Депозитарный апартеид [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.investor.ru/community/content/59/5195>.
5. Министерство финансов вдвое улучшило прогноз по оттоку капитала из России [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://lenta.ru/news/2015/12/10/outflow60bln>.
6. Отток капитала и состояние инвестиционного климата России [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://fingaseta.ru/financial\\_markets/193935/](http://fingaseta.ru/financial_markets/193935/).
7. Почти законные сделки Пробизнесбанка [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://kompromat.info/articles/21552>.
8. Рублевский пленник [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://vedomosti.ru/business/articles/2011/02/14>.

9. Теневых дел мастер [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.bankir.ru/news/bankpress/?id=8421603>.
10. ЦБ зарезервировал схемы [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [Kommersant.ru/doc/2824969](http://Kommersant.ru/doc/2824969).
11. Центральный банк может закрыть один из крупнейших каналов вывода капитала из России [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.finanz.ru/novosti/aktsii/100073440/>.
12. ЦБ объявил войну основной схеме ухода от налогов [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://izvestia.ru/news/581969>.
13. Matthew Urin banks withdrawn assets through the purchase of ultrareliable issuers bonds [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://market.ru/news/4228>.
14. Two big banker [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://meduza.io/feature/2015/08/12/>.
15. Like running away money [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://lenta.ru/articles/2015/11/13/capitalout>.
16. Lanskov P. Depository apartheid [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.investor.ru/community/content/59/5195>.
17. Ministry of Finance twice improved the outlook for capital outflow from Russia [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://lenta.ru/news/2015/12/10/outflow60bln>.
18. Kapital outflow and the investment climate Russia [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://fingaseta.ru/financial\\_markets/193935/](http://fingaseta.ru/financial_markets/193935/).
19. Almost legal transactions Probusinessbank [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://kompromat.info/articles/21552>.
20. Rublevskiy captive [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://vedomosti.ru/business/articles/2011/02/14>.
21. Shadow — maker [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.bankir.ru/news/bankpress/?id=8421603>.
22. CB scheme reserved [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [Kommersant.ru/doc/2824969](http://Kommersant.ru/doc/2824969).
23. The Central Bank can close one of the largest channels of capital outflow from Russia [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.finanz.ru/novosti/aktsii/100073440/>.
24. CB declared war on the basic scheme of tax evasion [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://izvestia.ru/news/581969>.

### **Информация об авторе**

*Дубовик Ирина Владимировна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра банковского дела и ценных бумаг, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [ivd@bk.ru](mailto:ivd@bk.ru).

## Author

*Dubovik Irina Vladimirovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Banking and Securities, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: ivd@bk.ru.

УДК 336.761

**Н.В. Кузнецова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## АНАЛИЗ ФОНДОВОГО РЫНКА

В данной статье рассматриваются механизмы функционирования и развития фондового рынка, являющиеся одним из актуальнейших вопросов не только российской экономики, но и мировой экономики в целом. Исследование фондового рынка возможно посредством двух видов анализа — фундаментального и технического. Оба подхода имеют своих противников и почитателей. В статье рассмотрен подход совместного применения фундаментального и технического анализа: плюсы и минусы, проблемы и преимущества.

*Ключевые слова:* фондовый рынок, фундаментальный анализ, технический анализ.

**N.V. Kuznetsova**

Baikal State University,  
Irkutsk

## THE ANALYSIS OF STOCK MARKET

This article discusses the mechanisms of functioning and development of the stock market, which is one of the most pressing issues not only of Russia but also the world economy as a whole. A study of the stock market is possible through two types of analysis — fundamental and technical. Both approaches have their opponents and admirers. In article the approach combines the application of fundamental and technical analysis: the pros and cons, problems and benefits.

*Keywords:* stock market, fundamental analysis, technical analysis.

Фондовый рынок оказывает существенное влияние на развитие различных сфер бизнеса, путем аккумуляции временно свободных денежных средств и их перераспределения, обеспечивает притоки собственных и зарубежных инвестиций в реальный сектор экономики.

Поэтому изучение механизмов его функционирования и развития является одним из актуальнейших вопросов не только российской экономики, но и



мировой экономики в целом. Подтверждением вышесказанному являются достижения лауреатов Нобелевской премии по экономике 2013 года Ю. Фамы, Р. Шиллера и Л.-П. Хансена в анализе эффективности финансовых рынков. Научные разработки данных авторов заключаются в создании ключевых моделей ценообразования на финансовом рынке, методов тестирования этих моделей, а также концепции поведенческих финансов как одного из объяснений неэффективности и иррациональности фондового рынка [6, с. 4].

По мнению Н.А. Звягинцевой [1] современный этап развития отечественной экономики неразрывно связан с проблемой активизации инвестиционной деятельности для обеспечения устойчивого экономического роста и повышения качества жизни населения. Опыт развитых стран мира показывает, что реализовывать комплексный подход в развитии инвестиционных процессов, позволяют следующие моменты:

- широкое применение рыночных механизмов стимулирования инвестиционной деятельности с использованием механизмов рынка ценных бумаг;
- гибкое регулирование государственных и частных инвестиций для решения задач экономического роста;
- формирование программ привлечения внутренних и внешних инвестиций через рынок ценных бумаг;
- создание системы инвестиционных фондов различного типа.

Все операции на фондовых рынках так или иначе связаны с риском, поэтому в каждой конкретной ситуации необходимо учитывать разные его виды и принимать правильные решения.

Возникает необходимость анализа инвестиционной привлекательности, как всего рынка ценных бумаг, так и отдельных акций.

В распоряжении инвестора есть два инструмента прогнозирования рынка ценных бумаг: технический и фундаментальный анализ.

Один из основных критериев разделения финансовых аналитиков на две большие группы — это используемый ими метод анализа. Одни из них применяют фундаментальный анализ (*fundamental analysis*) — их называют фундаментальными аналитиками, другие используют технический анализ (*technical analysis*) — их называют техническими аналитиками. Если фундаментальные аналитики исследуют закономерности, которые будут действовать в будущем, то взгляд технических аналитиков обращен в прошлое [8, с. 807].

Впервые понятие «фундаментальный анализ» было дано в книге Бенджамина Грэма и Дэвида Додда «Анализ ценных бумаг», вышедшей в свет в 1934 году в США. Фундаментальный анализ был определен как инструмент для предсказания будущих биржевых цен на акции [5, с. 414].

Фундаментальный анализ — это оценка множества внешних и внутренних факторов, существенно влияющих на финансовую и хозяйственную деятельность компании, результаты которой находят отражение в рыночной стоимости ее ценных бумаг. Таких факторов великое множество. Это и деятельность конкурентов, и политическая ситуация в стране, и эффективность менеджмента, и неукоснительное соблюдение прав акционеров общества, и финансовое положение компании.

Различают четыре этапа фундаментального анализа:

1. Анализ общего состояния экономики.
2. Отраслевой анализ.
3. Анализ финансового состояния компаний-эмитентов.
4. Определение справедливой стоимости акций компаний.

Анализ общего состояния экономики осуществляют на основе экономических показателей страны и анализа мировых фондовых индексов.

К экономическим показателям страны, на которые наиболее заметно реагирует отечественный рынок акций, относятся: внутренний валовой продукт, денежная масса, золотовалютные резервы, торговый баланс, ставка рефинансирования.

Данные показатели рассчитываются по единым методикам для всех развитых стран и публикуются на сайте Министерства экономического развития и торговли РФ.

Так как экономика России интегрирована в мировую, опытные инвесторы начинают свой день с анализа следующих мировых фондовых индексов:

– американский промышленный индекс Доу-Джонса (DJIA — Dow Jones Industrial Average);

– S&P-500 (индекс, рассчитываемый американским аналитическим агентством Standard&Poor's);

– японский Nikkei 225 (Nikkei 225 Stock Average);

– MSCI Emerging Markets (EM) (MSCI Emerging Markets (индекс биржевых рынков стран с развивающейся экономикой, включенный в семейство индексов Morgan Stanley Capital Int. В него включены акции крупнейших компаний с большой и средней капитализацией из 27 развивающихся стран (Россия, Мексика, Аргентина, Таиланд и т.д.), рассчитывается компанией Morgan Stanley);

– немецкий DAX (Deutscher Aktienindex) — важнейший фондовый индекс Германии;

– французский CAC-40 (Cotation Assistée en Continu, рус. КЭК-40) — важнейший фондовый индекс Франции;

– английский FTSE (Financial Times Stock Exchange Index, рус. Футси 100) — ведущий индекс Британской фондовой биржи, рассчитывается независимой компанией FTSE Group, которой совместно владеют агентство Financial Times и Лондонская фондовая биржа) [5, с. 15].

Второй этап фундаментального анализа призван определить перспективы той или иной компании в зависимости от ее отраслевой принадлежности. Известно, что в разные периоды времени перспективы той или иной отрасли бывают различны.

Третий этап фундаментального анализа, заключающийся в финансовом анализе деятельности компаний, является наиболее трудоемким. В первую очередь изучается финансовая отчетность: баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств. Целью изучения финансовой отчетности является определение структуры активов компании, степени рентабельности бизнеса, величины и степени ликвидности оборотного капитала, способности

обслуживать долг и т.д. Кроме финансового анализа, необходим анализ состояния и перспективы развития менеджмента, организационных и коммерческих условий работы.

На четвертом этапе анализа определяется рыночная стоимость акций компаний или компаний в целом. Используется сравнительный анализ. Главное достоинство сравнительного анализа — возможность получения мгновенной оценки рассматриваемого актива. Сравнительный анализ также называют рыночным, мультипликаторным, так как он подразумевает расчет следующих мультипликаторов:

- отношение рыночной капитализации к чистой прибыли (P/E);
- отношение рыночной капитализации к выручке (P/S).

Мультипликатор P/E очень популярен среди аналитиков, так как:

1) не требуется построения прогнозов будущих выгод и рисков их получения;

2) требует минимальных затрат времени на поиск информации и проведение расчетов;

3) именно прибыль традиционно трактуется как главный стимул инвестирования [7, с. 551, 554].

Если компания убыточна и применить мультипликатор P/E невозможно, можно использовать мультипликатор P/S. Мультипликаторы позволяют понять, насколько инвесторы на рынке больше ценят 1 р. выручки или прибыли компании А по сравнению с 1 р. выручки или прибыли компании Б [7, с. 562]

Главной целью применения фундаментального анализа является определение текущей рыночной стоимости ценной бумаги и последующий ее мониторинг для принятия соответствующих инвестиционных решений.

Возникновение технического анализа произошло раньше фундаментального. Фундаментальный анализ базируется на данных бухгалтерской отчетности организации-эмитента. В отсутствие отчетных данных или в ситуации, когда инвесторам была недоступна информация об организации-эмитенте, единственным объектом анализа, был сам рынок. Изучение динамики показателей самого рынка и лежит в основе технического анализа. Построение различных графиков, изучение изменений рыночной цены в динамике, позволяет инвестору принять верное решение.

Технический анализ проводится с целью анализа текущего состояния рынка и улавливания краткосрочных аспектов его поведения.

Традиционный технический анализ состоит в построении диаграмм, изучении только что заключенных контрактов и т.п. Прежде всего, он направлен на изучение динамики цен на конкретный финансовый инструмент с целью предугадывания движения цены в ближайший период времени. Для этого специалисты-аналитики отыскивают на графиках поведения цен повторяющиеся характерные очертания, фигуры и выдают рекомендации в предположении дальнейшего движения цены по этой фигуре.

Фигуры технического анализа строятся на основе реальных сделок, поэтому в результате они показывают, как с течением времени инвесторы, трейдеры, спекулянты и хеджеры распорядились средствами в соответствии со

своими интересами. Так как структура этой совокупности относительно неизменна во времени, а инвесторы снова и снова реагируют одинаково, в силу психологических факторов, когда сталкиваются с одними и теми же ситуациями, то фигуры технического анализа можно использовать для оценки вероятности такого же развития событий в будущем при такой же рыночной ситуации [2, с. 28].

Технический анализ фондовых рынков зачастую рассматривается как самостоятельный вид, в отрыве от фундаментального, его условий и факторов. Однако оба эти метода взаимосвязаны и дополняют друг друга. Если фундаментальный анализ сосредоточен на движении рынка в целом под влиянием внешних факторов, то технический связан с изучением динамики цен, отражает потребности покупателей и продавцов, спрос и предложение, определяющие курс ценной бумаги.

При проведении технического анализа исходят из предположения, что на динамике цен сказываются изменения внешних факторов и поведение биржевого курса подчинено определенным закономерностям, которые могут иметь устойчивый характер. На основе выявленных закономерностей прогнозируется движение биржевого курса в будущем с учетом влияния на него других факторов.

Технический анализ также называют графическим, поскольку графическое представление анализируемой информации — основной метод изучения состояния фондового рынка [3, с. 111].

Таким образом, фундаментальный анализ рынка состоит в изучении и анализе долгосрочных тенденций на рынке, выявлении факторов и скрытых взаимосвязей, влияющих на динамику цен.

Технический анализ, напротив, может прогнозировать поведение акций на день или неделю, но не может предсказать, что произойдет с акциями компании через год или несколько лет. Поэтому технический анализ может быть максимально полезен для фондового спекулянта, а фундаментальный — для инвестора, ориентирующегося на долгосрочное вложение средств.

Совместное использование фундаментального и технического анализа имеет свои достоинства и недостатки.

Наиболее часто целью совмещения методов анализа является то, чтобы с помощью фундаментального анализа определять наиболее интересный для инвестирования актив, а технический анализ уже применяется для подбора подходящей точки входа в рынок.

В таком совмещении методов фундаментальный анализ дает экономическую основу для сделки, а технический анализ, рассматривая психологию участников рынка, дает более подходящие даты входа в сделку и выхода из нее.

Сведем плюсы и минусы фундаментального и технического анализа в следующую таблицу.

## Плюсы и минусы фундаментального и технического анализа

№	Характеристики	Фундаментальный анализ		Технический анализ	
		плюсы	минусы	плюсы	минусы
1.	Сбор информации для анализа		требуется значительный объем информации	требуется незначительный объем информации	
2.	Знание специфики отрасли		требуется	не требуется	
3.	Зависимость методологии анализа от временного масштаба		исследования осуществляются в динамике за ряд лет	исследования могут осуществляться на пятиминутных графиках	
4.	Период времени для проведения анализа		значительный	незначительный	
5.	Многообразие инструментов анализа	да		да	
6.	Сложность изучения и применения инструментов анализа		требуются знания бухгалтерской отчетности, методик расчета финансовых коэффициентов и их трендового анализа		требуются знания большого количества фигур анализа и обладание особым мышлением
7.	Долгосрочность предоставляемого анализом прогноза	на несколько лет			прогноз на краткосрочный период

Исследуя положительные и отрицательные стороны фундаментального и технического анализа, можно сделать вывод о преобладании плюсов у технического анализа. Это и незначительный объем информации для исследования, не обязательное знание специфики отрасли, независимость методологии анализа от временного масштаба, незначительный период времени для проведения анализа, многообразие инструментов анализа. Минусов всего два. Это краткосрочность предоставляемого анализом прогноза и знание большого количества фигур анализа и обладание особым мышлением.

У фундаментального анализа в рассматриваемой системе оценки, напротив, всего два плюса. Это многообразие инструментов анализа и долгосрочность предоставляемого анализом прогноза. Среди минусов сложность изучения и применения инструментов анализа: требуются знания бухгалтерской отчетности, методик расчета финансовых коэффициентов и их трендового анализа; значительный период времени для проведения анализа, требуемый значительный объем информации, знание специфики отрасли, проведение исследований в динамике за ряд лет. Все перечисленные моменты делают фундамен-

тальный анализ громоздким, неудобным в использовании, а также недоступным для широкого круга инвесторов.

В совокупности фундаментальный и технический анализ представляют мощный инструмент для принятия инвестиционного решения. Нет сомнений в том, что, используя оба вида анализа, инвестор примет верное и обоснованное решение. Государственное регулирование отечественного фондового рынка, в свою очередь, должно быть направлено на повышение уровня прозрачности рынка ценных бумаг.

Примечательно, что один из лауреатов нобелевской премии в большей степени склонен к фундаментальному анализу (П. Хансен), другой — к техническому (Р. Шиллер), третий же считает, что оба бесполезны (Ю. Фама). Объединение противников в одну группу лауреатов представляет собой признание достижений тех, кто пытается ответить на один из важнейших вопросов современной мировой экономики: как случайные колебания цен в краткосрочном периоде определяют дефекты ценообразования в долгосрочном периоде и как это связано с психологией [6, с. 4].

### Список использованной литературы

1. Звягинцева Н.А. Пути повышения инвестиционной активности в Российской Федерации с использованием механизмов рынка ценных бумаг: вопросы регулирования / Н.А. Звягинцева. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. — 202 с.
2. Майкл Н. Кан. Технический анализ / Майкл Н. Кан. — Издательство Питер, 2003. — 282 с.
3. Рынок ценных бумаг : учебник / под ред. Е.Ф. Жукова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. — 567 с.
4. Рынок ценных бумаг: инструменты и механизмы функционирования: учебное пособие / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова, В.А. Павленко. — 4-е изд., стер. — М. : КНОРУС, 2015. — 272 с.
5. Рынок ценных бумаг: учебник для бакалавров / под общей ред. Н.И. Берзона. — М. : Издательство Юрайт, 2011. — 531 с.
6. Сверчков Р. Эффективность финансовых рынков (Нобелевская премия по экономике 2013 года) / Р. Сверчков, К. Сонин. — М. : Вопросы экономики. — 2014. — № 1. — С. 4–21.
7. Теплова Т.В. Инвестиции: теория и практика: учебник / Т.В. Теплова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Изда-во Юрайт, 2014. — 782 с.
8. Шарп У. Инвестиции / У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бэйли ; пер. с англ. — М. : ИНФРА-М, 2007. — 1028 с.

### Информация об авторе

*Кузнецова Наталья Викторовна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: n\_smit@mail.ru.

## Author

*Kuznetsova Natalia Viktorovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: n\_smit@mail.ru.

УДК 31: 330.5 (571.53)

**О.А. Рогачева**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

### **ДИНАМИКА ДОХОДОВ НАСЕЛЕНИЯ ИРКУТСКОЙ ОБЛАСТИ В НАЧАЛЕ XXI ВЕКА**

В статье приводится анализ изменения реальных показателей доходов населения: располагаемых денежных доходов, начисленной заработной платы и размера назначенных пенсий населения Иркутской области в период с 2000 по 2015 гг. Также проводится сравнительный анализ средних показателей доходов населения Иркутской области с аналогичными показателями в среднем по России. За этот же период проводится анализ структурных сдвигов в денежных доходах по источникам получения.

*Ключевые слова:* реальные денежные доходы населения, динамика денежных доходов, структура денежных доходов.

**O.A. Rogacheva**

Baikal State University,  
Irkutsk

### **THE DYNAMICS OF INCOMES OF THE IRKUTSK REGION POPULATION IN THE POST-REFORM PERIOD**

The article gives an analysis of the dynamics of real disposable income, real wages and real size of pensions of the Irkutsk region population in the period from 2000 to 2015 in comparison with similar indicators of Russia as a whole. There is an analysis of the changes in the structure of monetary income by source and distribution of the population by real monetary incomes during the same period.

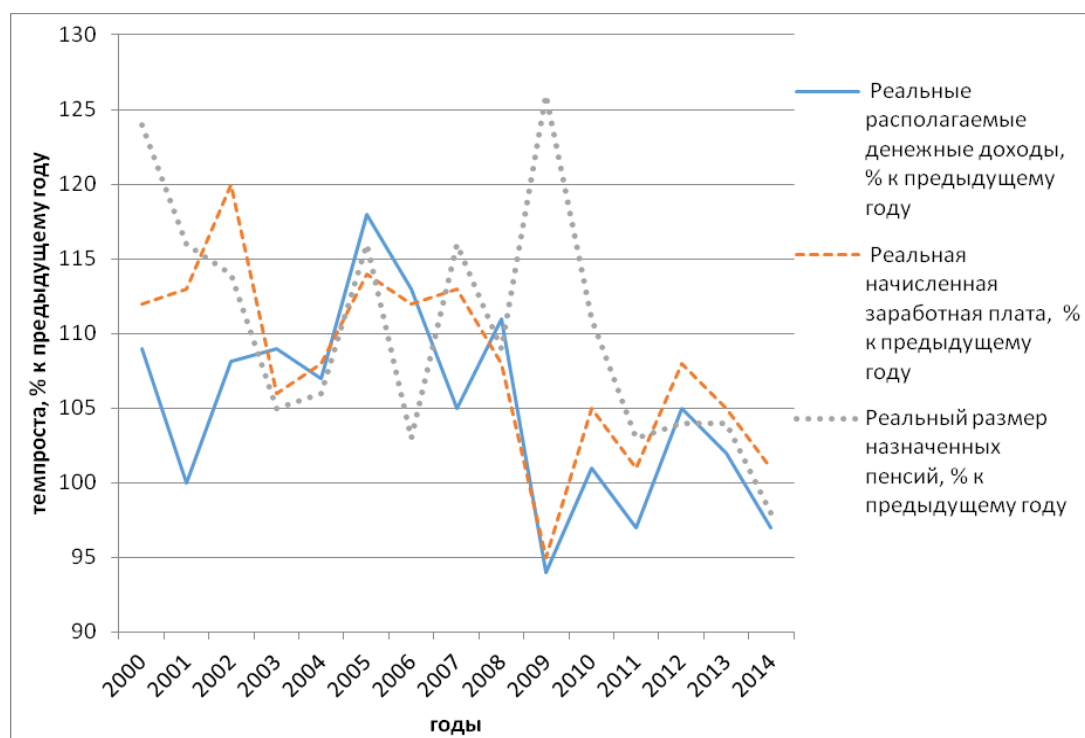
*Keywords:* real monetary income of population, dynamics and structure of monetary incomes, distribution of the population by real monetary incomes.

Прошло полтора десятка лет нового тысячелетия. Начало века для российских граждан сопровождалось с одной стороны повышением показателей уровня жизни населения, после огромного падения в 90-х годах прошлого века

и очередным снижением, связанным с мировым экономическим кризисом. В данной статье рассмотрим динамику показателей доходов населения Иркутской области за период с начала нового тысячелетия и сравним показатели Иркутской области с аналогичными показателями по Российской Федерации в среднем.

К основным показателям доходов, характеризующих уровень жизни в целом, органы официальной статистики России относят следующие показатели: среднедушевые доходы населения, среднемесячную заработную плату занятых в экономике, средний размер назначенных пенсий с учетом компенсационных выплат. Оценивая динамику этих показателей, целесообразно говорить об изменении реальных показателей, а не номинальных (значения которых естественно имеют существенный рост в условиях инфляции).

Проведем анализ изменения основных показателей доходов в реальном выражении, т.е. в сопоставимых ценах (ценах прошлого года) за период с 2000 по 2014 годы. На рисунке изображены графики цепных темпов роста (относительно предыдущего года) основных реальных показателей доходов населения Иркутской области.



Динамика реальных показателей отдельных видов доходов населения Иркутской обл. с 2000 по 2014 годы

На рисунке видно, что изменение всех показателей доходов населения области за период с начала нового тысячелетия население колеблется, в целом имея криволинейную тенденцию, стремясь сначала к повышению показателей, а затем к некоторому их снижению. Самый высокий темп роста реального располагаемого денежного дохода с начала века был отмечен в 2005 г., до 2008 г. продолжался его рост, однако изменение темпов роста (относительное ускорение) замедлилось и даже упало. Начиная с 2008 г. наблюдается тенденция к сни-



жению темпов роста большинства показателей реальных доходов, а в последние два года отмечалось снижение реальных показателей. Можно отметить, что в 2014 г. по официальной информации реальный располагаемый денежный доход населения Иркутской области находился на уровне реального дохода 2007 г. Тенденция роста среднемесячной заработной платы занятых в экономике в целом не отличается от тенденции изменения денежного дохода в целом. А вот по изменению пенсий можно отметить положительную динамику на всем анализируемом периоде и снижение реальных показателей только в 2014 г.

Сопоставляя динамику реальных показателей средних доходов населения Иркутской области и жителей России в среднем, можно отметить, что не отличаются только тенденции изменения показателей размеров пенсий, что, скорее всего, объясняется пенсионной системой государства. По остальным видам доходов наблюдается значительное отличие цепных темпов роста областных показателей и общероссийских, особенно в начале анализируемого периода. В начале века отмечалось существенное отставание роста реальных денежных доходов населения Иркутской области по сравнению с общероссийскими показателями (на 5–9 %), и только в 2005 и 2008 гг. незначительное превышение темпов роста показателей по области. Начиная с 2008 г. динамика реальных показателей денежных доходов по области и по стране в целом существенно не отличается, однако темпы роста показателей по Иркутской области всегда ниже, чем по России в среднем. По реальной начисленной заработной плате в начале периода ситуация противоположная: только в 2002 г. рост реальной заработной платы заметно выше общероссийского. Несмотря на заметный спад всех показателей в последние годы, в среднем за анализируемый период отслеживается тенденция к росту реальных показателей доходов.

Основные показатели доходов населения и показатели их динамики и колеблемости в среднегодовом исчислении по Иркутской области и России за период 2000–2014 гг. приводятся в табл. 1.

Таблица 1

Сравнение показателей доходов населения Иркутской области с общероссийскими показателями за 2000–2014 гг.

Показатели	Иркутская область	Россия
Среднедушевые денежные доходы населения в среднем за период (в месяц), рубли	10 718,1	13 344,3
Темп роста реальных располагаемых денежных доходов относительно 2000 г., %	187,5	256,4
среднегодовой темп роста, %	104,9	107,3
стандартное отклонение годовых темпов роста, %	6,4	4,9
Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата в среднем за период, рубли	14 903,6	14 947,8
Темп роста реальной начисленной заработной платы относительно 2000 г., %	279,1	341,7
среднегодовой темп роста, %	107,9	109,9
стандартное отклонение годовых темпов роста, %	6,1	6,7

Показатели	Иркутская область	Россия
Средний за период размер назначенных пенсий (в месяц), рубли	5 003,4	4 644,6
Темп роста реальной назначенной пенсии относительно 2000 г., %	339,5	369,6
среднегодовой темп роста, %	110,1	110,9
стандартное отклонение годовых темпов роста, %	7,9	9,9

Из табл. 1 видно, что по Иркутской области почти все абсолютные и относительные средние показатели ниже, чем среднероссийские, за исключением небольшого превышения среднего размера назначенных пенсий. Да и по этому показателю темпы роста по Иркутской области ниже, чем общероссийские показатели. Для оценки колебания годовых (цепных) темпов роста реальных доходов использовано среднее квадратическое (стандартное) отклонение ежегодных темпов роста от среднегодового темпа роста. Колеблемость цепных темпов роста реального денежного дохода населения Иркутской области превышает среднероссийские показатели. Максимальная амплитуда цепных темпов роста этого показателя по Иркутской области достигла 24 %, а по России — 16 %. Таким образом, в первое десятилетие 21 века изменение среднедушевых денежных доходов населения Иркутской области проходило более нестабильно по сравнению с изменением доходов россиян в среднем.

Показатель средней начисленной заработной платы занятых в экономике Иркутской области наиболее близок к аналогичному среднероссийскому показателю, однако темпы его роста отстают от общероссийских и при сохранении тенденции изменения заработная плата занятых по Иркутской области будет отставать от общероссийского показателя все сильнее.

Таким образом, по Иркутской области пока выше, чем в среднем по России, только показатель среднего размера назначенных пенсий, да и его рост отстает от среднероссийского. На наш взгляд выявляется крайне негативная для населения Иркутской области тенденция последнего десятилетия: цепные темпы роста реальных располагаемых денежных доходов и реальной начисленной заработной платы ниже среднероссийских показателей, отклонения составляют от 2 до 9 %. До 2000 г. отличие среднеобластных показателей от среднероссийских были противоположными: темпы роста реальных денежных доходов населения Иркутской области до 1,5 раз превышали среднероссийские темпы роста аналогичных показателей. Практически с началом нового века темпы роста реальных денежных доходов населения области стали отставать от среднероссийских показателей, а это привело все к большему отставанию реальных располагаемых денежных доходов населения Иркутской области по сравнению с населением Россией в целом.

Росстат и Иркутскстат опубликовали предварительные данные за 2015 г. Основные показатели, характеризующие уровень жизни населения по Иркутской области и России в целом представлены в табл. 2.

Таблица 2

Основные показатели, характеризующие уровень жизни населения в 2015 г.

Показатели	Иркутская область	Россия	Отношение Иркутской области к России, %
Среднедушевой денежный доход населения, р.	22 203,3	30 514,4	72,76
Соотношение среднедушевых денежных доходов и величины прожиточного минимума, %	223,5	312,4	71,54
Удельный вес населения с доходами ниже прожиточного минимума, в % к общей численности населения	20,5	13,3	154
Удельный вес населения с доходами до 7 тыс. р.	9,1	6,2	146,8
Удельный вес населения с доходами свыше 60 тыс. р.	3,7	10,2	36,3
Центральные доходы на душу населения в месяц (медиана), р.	17 657	22 845	77,3
Среднемесячная заработная плата занятых в экономике, р.	32 624,4	33 981	96

По табл. 2 видно, что отклонения показателей Иркутской области от общероссийских показателей составляет от 4 до 64 % в худшую для нашего региона сторону. Самое небольшое отклонение наблюдается по показателю среднемесячной заработной платы занятых в экономике, а самое большое — по показателю доли обеспеченного населения (с доходами более 60 тыс. рублей).

Сравнивая изменения в структуре доходов населения Иркутской области по источникам их получения, можно отметить структурные сдвиги (см. табл. 3). С начала анализируемого периода увеличилась доля оплаты труда и социальных выплат (в 2013 и 2014 гг. их суммарная доля превышает 79 % в структуре денежных доходов). В отличие от России в целом, по отдельным регионам статистики не выделяют отдельно доходы от собственности (дивиденды, проценты по вкладам и др.), а также другие доходы (наследство, выигрыши, продажа вещей и др.).

Таблица 3

Структура денежных доходов населения Иркутской области (проценты)

Статья доходов	2000	2005	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Денежные доходы — всего	100	100	100	100	100	100	100	100
в том числе:								
оплата труда <sup>1</sup>	42,5	45,0	47,2	47,7	49,7	52,4	53,3	54,5
социальные выплаты	11,6	13,7	18,3	22,8	24,1	24,4	21,0	20,8
доходы от собственности, предпринимательской деятельности и другие доходы	45,9	41,3	34,5	29,5	26,2	23,2	21,0	20,8

<sup>1</sup> Включая скрытую (официально не учтенную) заработную плату.

Для оценки структурных различий можно использовать интегральный коэффициент структурных сдвигов (например, как полусумма абсолютных отклонений удельных весов доходов, относящихся к разным годам). Коэффициент принимает значения от 0 до 1, чем ближе значение к 1, тем сильнее структурные различия. Так, сравнивая структуру денежных доходов населения Иркутской области за отдельные годы анализируемого периода со структурой денежных доходов 2000 г., можно отметить, что до 2005 г. отмечалась схожесть структур (коэффициент до 0,1). После 2012 г. начал проявляться низкий уровень различий со структурой начала века (коэффициент структурных сдвигов в пределах 0,21–0,25) за счет уменьшения доли прочих доходов в структуре денежных доходов.

Аналогичным образом можно сопоставить структуру денежных доходов населения Иркутской области со структурой денежных доходов россиян за отдельные годы анализируемого периода. За все годы сравнения по области наблюдается меньшая доля оплаты труда в общем объеме денежных доходов населения, чем по России в целом, но к окончанию анализируемого периода структурные различия уменьшились. В начале века интегральный коэффициент структурных сдвигов свидетельствовал о низком уровне различий, а в 2014 г. о схожести структур денежных доходов по области и стране в целом.

Значения показателей дифференциации более полно характеризуют распределение населения по среднему денежному доходу. За период с 2000 по 2013 гг. значение коэффициента дифференциации доходов населения (коэффициента фондов), характеризующего отношение среднего дохода 10 % наиболее богатого населения к среднему доходу 10 % наименее богатого населения, колебалось по Иркутской области от 14,8 (в 2000 г.) до 15,9 (в 2010 г.). В 2014 г. этот показатель существенно снизился и достиг 12,9 раза. Коэффициенты дифференциации доходов населения Иркутской области на начало века превышали аналогичные показатели по россиянам в целом, но начиная с 2005 г. стали отставать, что особенно заметно в 2014 г. (по России коэффициент дифференциации оставил 16 раз против 12,9 по области). Как правило, коэффициент дифференциации увеличивается в периоды роста реального денежного дохода населения. Можно предположить, что у более обеспеченного населения доходы растут в первую очередь и интенсивнее, чем у менее обеспеченного. Кроме того можно отметить, что в 2015 г. снизилась доля обеспеченного населения в Иркутской области (см. табл.2), т.е. снижение уровня жизни коснулось не только малообеспеченного населения, но и обеспеченного.

Таким образом, отметим среди позитивных результатов анализа официальной статистики доходов населения Иркутской области, увеличение реальных показателей денежного дохода, начисленной заработной платы и назначенных пенсий относительно 2000 г. на 87,5 %, 179,1 % и 239,5 % соответственно.

Среди негативных результатов отметим:

– высокая колеблемость реальных показателей доходов населения, с наметившейся тенденцией к снижению, что не способствует стабилизации настроения населения и не обеспечивает точного прогноза;

– усиление различий темпов роста реальных денежных доходов и реальной начисленной заработной платы населения Иркутской области и темпов роста этих показателей по населению России.

### Список использованной литературы

1. Иркутская область в цифрах. 2004 : стат. сб. — Иркутск : Иркуткстат, 2005.
2. Приангарье: год за годом. 2009: стат. сб. — Иркутск : Иркуткстат, 2010.
3. Иркутская область в цифрах. 2014: стат. сб. — Иркутск : Иркуткстат, 2015.
4. Социально-экономическое положение Иркутской области. Март 2016 [Электронный ресурс] : стат. сб. — Иркутск : Иркуткстат, 2016. — № . — Режим доступа : [http:// www.irkutskstat.gks.ru](http://www.irkutskstat.gks.ru).
5. Россия в цифрах. 2005 : крат. стат. сб. — М. : Росстат, 2005.

### Информация об авторе

*Рогачева Ольга Александровна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: oar30@mail.ru.

### Author

*Rogacheva Olga Aleksandrovna* — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: oar30@mail.ru.

УДК 331.2

**Е.В. Балдынова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## ПОДХОДЫ К ОПЛАТЕ ТРУДА В РАЗЛИЧНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СИСТЕМАХ

В данной статье рассматриваются понятие экономической системы, виды общества, модели экономических систем и отношение к заработной плате в данных системах, а также номинальная и реальная заработная плата как один из механизмов стимулирования экономической деятельности. Расчет производится на примере Иркутской области. На современном этапе развития общества существуют различия в номинальной и реальной заработной плате. Номиналь-

ная заработная плата — это деньги, которые получает работник за свой труд. Реальная заработная плата — это то количество товаров и услуг, которые можно приобрести за номинальную заработную плату с учетом роста цен.

*Ключевые слова:* типы общества, модели экономических систем, оплата труда, номинальная заработная плата, реальная заработная плата.

**E.V. Baldynova**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## THE APPROACHES TO WAGES IN DIFFERENT OF ECONOMIC SYSTEMS

This article discusses the concept of the economic system, society types, models of economic systems and the relation to wages in these systems, as well as nominal and real wages as one of the mechanisms for stimulating economic activity. The calculation is made on an example of Irkutsk region. At the present stage of development of society, there are differences in the nominal and real wages. Nominal wages - this is money that gets the employee for their work. Real wages - is the amount of goods and services that can be purchased for a nominal salary, taking into account rising prices.

*Keywords:* the types of society, models of economic systems, labor cost, nominal wages, real wages.

Успешное функционирование любого общества предполагает наличие определенной экономической системы, которая должна соответствовать определенному уровню развития производительных сил, потребностям данного общества.

Выделяют следующие типы общества:

1. Доиндустриальное. В данном обществе главной сферой экономики является сельское хозяйство. Землевладельцы представляют из себя господствующую социальную группу, и земля является основным лимитирующим фактором.

2. Индустриальное. В отличие от предыдущего типа на первое место в экономике выступает промышленность. Господствующей социальной группой являются собственники капитала и, соответственно, основным лимитирующим фактором является капитал.

3. Постиндустриальное. В данном обществе основную роль играют знания и информация, поэтому главной сферой экономики является сфера услуг, а господствующей социальной группой — собственники информации [4, с. 48].

Субъекты экономических отношений используют различные ресурсы для удовлетворения своих экономических целей. Экономической целью потребителя является максимальное удовлетворение своих потребностей. Экономической целью компании является сокращение затрат производства или максимальное увеличение прибыли. Основными экономическими целями общества являются: социально-экономическая стабильность, экономическое развитие, повышение

производительности труда, увеличение занятости населения. Способом организации экономической жизни любого общества является экономическая система.

Экономическая система — это особым образом упорядоченная система связей между производителями и потребителями материальных и нематериальных благ и услуг [5, с. 44]. Любая экономическая система должна отвечать на следующие основные вопросы:

- а) что и в каком количестве производить;
- б) как производить (какой способ производства применять);
- в) каким образом распределять произведенные товары и услуги, а также доходы [2, с. 38].

Выделяют следующие модели экономических систем: традиционная, командно-административная (централизованная), рыночная, смешанная [6, с. 22; 7, с. 72–73].

В традиционной экономике все основано на традициях, которые передаются из поколения в поколение. Традиции и обычаи преобладают во всех аспектах жизнедеятельности. Предпринимательство мало развито. Большой удельный вес в секторах экономики занимает ручной труд. Технологии слабо развиваются. Перечень благ, технология производства и распределение базируются на обычаях данной страны.

Командно-административная (централизованная) экономика основана на том, что все экономические решения принимаются централизованно. Материальные ресурсы находятся в государственной собственности. Каждому предприятию устанавливается план на производство продукции. Государство само устанавливает, что и для кого производить.

В рыночной экономике существует частная собственность на ресурсы. У предпринимателей существует свобода выбора при производстве товаров и услуг. На это оказывает влияние спрос и предложение. Роль государства при этом ограничена. Оно старается защитить частную собственность путем принятия различных законов. Производитель старается произвести ту продукцию, которая принесет ему максимум прибыли и максимально удовлетворит потребности покупателей. При этом производитель старается сократить затраты на производство продукции. В этом ему помогают научно-технический прогресс и различные методы управления.

В большинстве современных стран присутствует смешанная экономика, которая сочетает в себе различные элементы всех предыдущих видов экономических систем. Такая экономика предполагает, что у государства существует регулирующая роль, а у производителей есть экономическая свобода. Работники переходят из отрасли в отрасль по собственному желанию. Государство при этом, ведет налоговую, социальную и другие виды политики, что в свою очередь ведет к увеличению экономического благосостояния страны.

Во всех этих системах существует разное отношение к оплате труда. Так как отличительной особенностью традиционной экономической системы является крайне примитивная технология, связанная с первичной обработкой природных ресурсов и преобладанием ручного труда, то речи о как таковой заработной плате не идет. Все ключевые экономические проблемы решаются в со-

ответствии с освященными веками обычаями, религиозными, племенными и даже кастовыми традициями. Организация и управление экономической жизнью осуществляются на основе решений совета старейшин, предписаний вождей или феодалов.

В командно-административной системе существует понятие заработная плата. Но она устанавливается директивно. Государство контролирует производство и распределение продукции, что исключает рыночную взаимосвязь между производителями. Государство проводит политику почти отсутствующей дифференциации в оплате труда. Это влечет отсутствие материальной заинтересованности в результатах производства.

В рыночной экономической системе основной предпосылкой выступает личная свобода всех участников экономической деятельности, как производителей, так и наемных работников. Заработная плата является основным источником стимулирования и дохода работающих на предприятии. Поэтому ее размеры регулируются государством и руководителями предприятий. Заработная плата — плата за труд, выполненную работу или выполнение оговоренных трудовым договором условий оплаты труда [3, с. 305].

В условиях рыночной экономики, когда существуют такие рыночные механизмы, как спрос и предложение, возникают такие понятия как номинальная и реальная заработная плата. Различают номинальную и реальную заработную плату. Номинальная (денежная) заработная плата — это сумма наличных денег, которую наемный работник получает за свой труд. В то же время работника интересует не столько заработок, выраженный в денежных единицах, сколько объем товаров и услуг, которые можно получить за проделанную работу. Реальная заработная плата — это количество товаров и услуг, которые можно приобрести за номинальную заработную плату [1, с. 182].

Согласно методике Росстата<sup>1</sup>, среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников рассчитывается ежемесячно по итогам сплошных и выборочных статистических наблюдений, проводимых с различной периодичностью, на основе сведений, полученных от организаций всех видов экономической деятельности и всех форм собственности, и определяется путем деления фонда начисленной заработной платы работников на среднесписочную численность работников и на количество месяцев в отчетном периоде.

Реальная начисленная заработная плата характеризует покупательную способность заработной платы в отчетном периоде в связи с изменением цен на потребительские товары и услуги по сравнению с базисным периодом. Она вычисляется делением номинальной заработной платы на индекс цен.

По данным статистики о среднемесячной номинальной начисленной заработной плате работников организаций по Иркутской области осуществим динамический анализ данных.<sup>2</sup>

Используя MS Excel, проведем расчет среднемесячной реальной заработной платы работников организаций в Иркутской области (табл. 1).

---

<sup>1</sup> URL : [http://www.gks.ru/bgd/regl/b15\\_14p/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_14p/Main.htm).

<sup>2</sup> URL : [http://www.gks.ru/bgd/regl/b15\\_14p/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_14p/Main.htm).



Таблица 1

## Расчет среднемесячной реальной заработной платы по Иркутской области

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций, р.	9125	11103	13770	17072	18193	20476	22648	25881	29050	31408
Индекс потребительских цен, %	108	109,1	112,2	114,9	108	109,5	107,4	106,9	105,1	110,8
Среднемесячная реальная начисленная заработная плата работников организаций, р.	8449	10177	12273	14858	16845	18700	21088	24210	27640	28347

По данным табл. 1 рассчитаем цепные темпы роста среднемесячной номинальной и реальной начисленной заработной платы работников организаций как отношение каждого последующего показателя к предыдущему. Результаты представим в табл. 2.

Таблица 2

## Цепные темпы роста среднемесячной номинальной и реальной заработной платы работников организаций по Иркутской области

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций, р.	9125	11103	13770	17072	18193	20476	22648	25881	29050	31408
Темп роста (цепной), %	–	121,7	120,4	124	106,6	112,5	110,6	114,3	112,2	108,1
Среднемесячная реальная начисленная заработная плата работников организаций, р.	8449	10177	12273	14858	16845	18700	21088	24210	27640	28347
Темп роста (цепной), %	–	120,4	120,6	121,1	113,4	111	112,8	114,8	114,2	102,6

Как видно из данных в табл. 2, темпы роста номинальной и реальной среднемесячной заработной платы не сильно колеблются между собой. Достаточно большая разница между ними наблюдается за 2014 г. Хотя номинальная среднемесячная заработная плата и возросла по отношению к 2013 г. на 8,1 %, но темп роста инфляции за этот год составил 10,8 %, т.е. темп роста номиналь-

ной среднемесячной заработной платы оказался ниже темпа роста инфляции, поэтому реальная величина заработной платы, несмотря на рост номинальной заработной платы, сократилась.

На рисунке представлена динамика номинальной и реальной среднемесячной заработной платы.



Динамика среднемесячной номинальной и реальной заработной платы по Иркутской области

### Список использованной литературы

1. Озерникова Т.Г. Экономика труда : учеб. пособие / Т.Г. Озерникова, И.Г. Носырева. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. — 444 с.
2. Розанова Н.М. Микроэкономика. Руководство для будущих профессионалов / Н.М. Розанова. — М. : ИД Юрайт, 2013. — 985 с.
3. Рофе А.И. Экономика труда : учебник / А.И. Рофе. — 2-е изд., стер. — М. : КНОРУС, 2014. — 392 с.
4. Экономическая теория : учеб. пособие / В.М. Соколинский [и др.]. — 7-е изд., перераб. и доп. — М. : КНОРУС, 2016. — 464 с.
5. Экономическая теория : учебник / В.И. Видяпин [и др.]. — М. : ИНФРА-М, 2008. — 672 с.
6. Экономическая теория. Экспресс-курс : учеб. пособие / А.Г. Грязнова [и др.]. — 7-е изд., стер. — М. : КНОРУС, 2014. — 608 с.
7. Экономическая теория : учебник для вузов / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. — 4-е изд. — СПб. : Питер, 2010. — 560 с.

## Информация об авторе

*Балдынова Евгения Валерьевна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: baldynova\_ev@rambler.ru.

## Author

*Baldynova Evgeniia Valerevna* — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: baldynova\_ev@rambler.ru.

УКД 657.1:338

**Н.Н. Гермашева**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

В статье описываются некоторые противоречивые нормы правового регулирования процесса недропользования и бухгалтерского учета добычи полезных ископаемых. Автором рассмотрены следующие вопросы: бухгалтерский учет недр и их классификация в качестве актива, основного средства организации; момент перехода права собственности на полезные ископаемые к добывающим организациям; подтверждение экономической целесообразности добычи.

*Ключевые слова:* нормативное регулирование бухгалтерского учета, добыча, недра, недропользование.

**N.N. Germasheva**

Baikal State University,  
Irkutsk

## THE CURRENT ISSUES OF LAW REGULATION OF ACCOUNTING IN MINERAL RESOURCES MANAGEMENT

The article describes some contradictory issues of law regulation of mineral resources excavation and accounting. The author has performed the analysis of the following issues: accounting of mineral resources and their classification as assets of legal entity; transfer of ownership to the mining businesses; confirmation of economic efficiency of mining.

*Keywords:* of Law Regulation of Accounting in Mineral Resources Management, mining, excavation, mineral resources; mineral resources management.

Деятельность по добыче полезных ископаемых имеет характерные особенности, экономическая природа которых требует особого подхода к процессу учета. К ним можно отнести: возникновение расходов на разведку и разработку месторождения до начала добычи и реализации при отсутствии уверенности в будущей экономической эффективности разработки месторождения; лицензирование, сезонность и ряд других. Методика бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, характерных для данной отрасли в конечном итоге способна оказать существенное влияние на финансовые показатели деятельности организации и их оценку заинтересованными пользователями, инвестиционную привлекательность организации. Она должна находить отражение в учетной политике организации и соответствовать нормативным актам. Добыча значительно отличается от обрабатывающего производства и требует более детального изучения норм, регламентирующих учет специфичный операций добывающей отрасли.

В настоящее время в России отсутствует комплексный подход к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях: от получения прав на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых до рекультивации и восстановления промышленной площадки. Организациями этой сферы экономики применяются те же стандарты учета, как и в любой другой области. Лишь в отношении некоторых объектов учета в настоящее время разработаны и действуют нормативные документы, учитывающие специфику отрасли [6].

Учет в период от получения прав на разработку до установления экономической целесообразности добычи регулируется Положением по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». По остальным вопросам учета добывающие организации, как и организации других отраслей, используют унифицированные стандарты бухгалтерского учета: ПБУ 6/01 «Основные средства», ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы» и другие.

Несмотря на достаточно большое количество регламентирующих документов, в сфере российского бухгалтерского учета практически не рассматриваются вопросы учета, связанные с понятием природопользования и одного из его направлений — недропользования.

Согласно Национальному стандарту РФ ГОСТ Р 8.645-2008 «Государственная система обеспечения единства измерений. Метрологическое обеспечение работ по геологическому изучению, использованию и охране недр в Российской Федерации. Основные положения»: «недропользование — это выполнение работ, соответствующих лицензии на право геологического изучения недр, добычи полезных ископаемых, использования и захоронения отходов производства, строительства и эксплуатации подземных сооружений, несвязанных с добычей полезных ископаемых» [5]. Минерально-сырьевые ресурсы представляют собой все полезные ископаемые, используемые человеком, и содержащиеся в недрах Земли и на ее поверхности. Другими словами, комплекс мероприятий по вовлечению минерально-сырьевых ресурсов в хозяйственный оборот и относится к недропользованию. Что касается правового регулирования, то оно осуществляется на основании Конституции РФ и Закона РФ

«О недрах», а также принимаемых на основании этого закона иных нормативных документах. Законодательство о недрах призвано обеспечить в первую очередь воспроизводство минерально-сырьевой базы, ее рациональное использование, охрану недр, защиту интересов государства и недропользователей.

Согласно Закону РФ «О недрах»: «недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии — ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающейся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения» [2]. Важен тот факт, что недра в границах территории РФ, включая подземное пространство, и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы являются государственной собственностью. Права пользования недрами могут отчуждаться или переходить от одного лица к другому в той мере, в какой их оборот допускается федеральными законами. Однако законодатель запрещает куплю-продажу, дарение, наследование вклад, залог или отчуждение в иной форме участков недр. Недра могут предоставляться в пользование для регионального геологического изучения; геологического изучения в целях поиска, оценки, разведки и добычи месторождений полезных ископаемых или в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых; для определения особо охраняемых геологических объектов или сбора геологических коллекционных материалов.

В ПБУ 6/01 «Основные средства» сказано, что в составе основных средств учитываются, также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) [3]. Больше в положении ничего не упоминается о недрах и порядок отражения их в составе основных средств не раскрывается, за исключением того, что объекты природопользования исключены из состава амортизируемого имущества. Важно отметить, о наличии несоответствий в нормах законодательства: с одной стороны право собственности на недра принадлежит государству и из оборота они исключены, а с другой стороны — недра рассматриваются как объекты основных средств.

Но являются ли вообще недра активом организации? Понятие актива в российском законодательстве раскрывается только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Согласно Концепции, актив — это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны ей принести экономические выгоды в будущем [4]. Также в ст. 8 Концепции указано, что актив признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого актива и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью достоверности. На основании вышесказанного мы склонны утверждать, что недра, с точки зрения их экономической сущности, нельзя признать активом и, следовательно, основным средством. Так как организация не имеет возможности контролировать этот объект, а кроме того, нет определенной методики стоимостной оценки недр.

Скорее активом может быть признано то, что содержится в недрах, то есть непосредственно полезные ископаемые. Однако основным средством этот актив также признать нельзя, поскольку полезные ископаемые это результат добычи и предназначен для продажи или для дальнейшего использования в обрабатывающем производстве.

Момент становления полезного ископаемого активом организации, его собственностью тоже нечетко определен российским законодательством. Нормы федерального закона «О недрах» устанавливают федеральную государственную собственность, собственность субъектов Российской Федерации, муниципальную, частную и в иные формы собственности на добытые полезные ископаемые. Механизму превращения (преобразования) права государственной собственности на добытые полезные ископаемые в право частной собственности посвящено исследование В.Н. Яковлева. Он отмечает, что его основу составляет технико-экономическая деятельность по отрыву (извлечению) полезного ископаемого из природно-материнской среды и превращение недвижимого в движимое имущество [7]. Возникающие при этом общественные отношения образуют предмет регулирования нормами гражданского права. Норма этой отрасли права признаны обеспечить правомерный переход права собственности на полезные ископаемые от государства к частному лицу, то есть добывающей организации. Но ни в Гражданском Кодексе РФ, ни в Федеральном законе «О недрах» такой порядок не установлен. В них определяется только основание пользования недрами, каковым является лицензия. Она же не может служить основанием перехода права собственности на добытые полезные ископаемые в силу Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности». Статья 2 этого закона гласит: «Лицензия — специальное разрешение на право осуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем конкретного вида деятельности (выполнения работ, оказания услуг, составляющих лицензируемый вид деятельности), которое подтверждается документом, выданным лицензирующим органом на бумажном носителе или в форме электронного документа, подписанного электронной подписью» [1]. Значит, данный документ является не чем иным, как индивидуально-правовым актом, удостоверяющим право пользования недрами. Поскольку не сказано, что пользователи недр после добычи из них полезных ископаемых становятся их собственниками.

Проблема действительно актуальна и здесь мы склонны согласиться со следующими предложениями М.В. Дудикова. В законодательстве Российской Федерации о недрах следует установить требование о содержании в лицензии порядка перехода права собственности на добываемое минеральное сырье. То есть необходимо законодательное закрепление процессуального механизма перехода права собственности на природные ресурсы. Каждое месторождение полезного ископаемого уникально. Поэтому такой порядок, включая момент перехода права собственности пользователя недр, должен быть индивидуализирован по каждому месторождению.

В ПБУ «Учет затрат на освоение природных ресурсов» сказано: «затраты на получение лицензии, дающей наряду с правом на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных

ископаемых право на добычу полезных ископаемых, не подлежат амортизации до подтверждения коммерческой целесообразности добычи». Из буквального прочтения следует, что организация может принять к бухгалтерскому учету лицензию в качестве нематериального актива в день подтверждения коммерческой целесообразности добычи и начать начислять амортизацию по ней. Для бухгалтера «коммерческая целесообразность добычи» — достаточно неопределенная фраза, поскольку необходим вполне конкретный документ для фиксации в учете этого факта. По сложившейся практике этим документом является приказ (решение) руководства о признании разработки месторождения целесообразной и начале работ по добыче песка. В свою очередь руководство принимает такое решение на основании ТЭО — технико-экономического обоснования.

Однако, как показывает практика, есть некоторые ограничения на начало работ по добыче, даже если лицензия получена, и целесообразность добычи подтверждена. Так в соглашении об условиях недропользования с министерством природных ресурсов и экологии основными условиями освоения участка недр могут быть предусмотрены обязанности недропользователя подготовить и согласовать технический проект и уточнить границы горного отвода

Работа по составлению и утверждению перечисленной документации достаточно трудоемкий и долгий процесс. Причем ее невыполнение является одним из оснований ограничения права пользования недрами. На наш взгляд, само по себе обнаружение запасов в пределах конкретного участка недр еще не свидетельствует о безусловном установлении коммерческой целесообразности добычи. Считаем, что пункт 18 ПБУ «Учет затрат на освоение природных ресурсов» должен быть дополнен еще одним условием для начала амортизации лицензии — это подтверждение технической осуществимости добычи на данном участке недр. Это позволит конкретизировать норму и, как следствие, снять сомнения по поводу учета затрат на лицензию до утверждения технического проекта горных работ контролирующим органом и фактического начала добычи полезных ископаемых. На наш взгляд, это также исключит налоговые риски для организации.

### **Список использованной литературы**

1. О лицензировании отдельных видов деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 04.05.2011 г. № 99-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_113658](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113658).

2. О недрах [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 21.02.1992 г. № 2395-1. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_343](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343).

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111056](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111056).

4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому

учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=17312>.

5. Об утверждении национального стандарта ГОСТ Р 8.645-2008 «Государственная система обеспечения единства измерений. Метрологическое обеспечение работ по геологическому изучению, использованию и охране недр в Российской Федерации. Основные положения» [Электронный ресурс] : приказ Ростехрегулирование от 15.10.2008 г. № 259-ст. — Режим доступа : <http://docs.cntd.ru/document/gost-r-8-645-2008>.

6. Корнилова А.В. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в угледобывающей отрасли / А.В. Корнилова // Бухгалтерский учет. — 2013. — № 10. — С. 78–80.

7. Яковлев В.Н. Потрошители недр / В.Н. Яковлев // Советская Россия — 2006. — фев. (№ 13). — С. 41–43.

### **Информация об авторе**

*Гермашева Надежда Николаевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [germasheva@sibmg.ru](mailto:germasheva@sibmg.ru).

### **Author**

*Germasheva Nadezhda Nikolaevna* — Student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [germasheva@sibmg.ru](mailto:germasheva@sibmg.ru).

УДК 657.6

**Н.Н. Верховная**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

## **КОНЦЕПЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ПРОБЛЕМЫ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ: ПОСТАНОВКА ЦЕЛЕЙ И ЗАДАЧ ИССЛЕДОВАНИЯ**

В статье рассматриваются актуальность научной проблемы в области совершенствования механизма и инструментария подготовки финансовой отчетности и раскрытия информации публичными акционерными компаниями, обеспечивающей пользователей достоверной и качественной информацией для целей принятия решений. Выделена необходимость совершенствования подхода к трансформации российского бухгалтерского учета к международным стандартам; развитие рыночно-ориентированного подхода к составлению финансовой



отчетности и раскрытию информации; разработка инструментария и методик раскрытия информации нефинансового характера.

*Ключевые слова:* раскрытие информации, финансовая отчетность, МСФО.

**N.N. Verkhovnaya**  
Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

## **THE CONCEPTS OF FINANCIAL ACCOUNTING AND PROBLEMS OF THEIR REALIZATION IN MODERN ECONOMIC CONDITIONS: SETTING GOALS AND OBJECTIVES OF THE STUDY**

The article discusses the importance of the research problem in the field of improvement of mechanism and instruments financial reporting and disclosure, public joint-stock companies, which provides users accurate and qualitative information for decision making purposes. Highlighted the need to improve the approach to the transformation of Russian accounting to international standards; the development of a market-oriented approach to the preparation of financial statements and disclosure of information; development of tools and methods of information disclosure of non-financial nature.

*Keywords:* disclosure, financial reporting, IFRS.

В настоящее время отмечается увеличение спроса на систему финансового учета, позволяющую достичь высокого уровня управляемости бизнесом и обеспечить контроль рисков, а также на качественную и достоверную по содержанию финансовую отчетность, как основной источник информации о финансовом состоянии предприятия, что особенно характерно для публичных компаний.

Исходя из выводов, которые можно сделать по итогам изучения существующего опыта, актуальность данной темы исследования обусловлена следующим:

- существует необходимость совершенствования подходов к трансформации российского бухгалтерского учета к международным стандартам финансового учета [3, 4];
- не выделена сущность рыночно-ориентированного подхода к составлению и раскрытию информации на основе финансовой отчетности [6];
- недостаточно раскрыта роль нефинансовой информации и ее влияние на повышение качества информации при раскрытии финансовой отчетности [5];
- не сформулирован четкий инструментарий и методика раскрытия нефинансовой информации [5];
- информация, отражаемая в финансовой отчетности, ориентирована в первую очередь, на удовлетворение информационных запросов фискальных органов, форма раскрытия информации превалирует над содержанием [8];
- выделена явная потребность пользователей информации, раскрываемой на основе финансовой отчетности, в повышении ее информативности и качества для целей принятия решений [7].

Таким образом, научная проблема исследования заключается в необходимости совершенствования механизма и инструментария подготовки финансовой отчетности и раскрытия информации, обеспечивающей пользователей достоверной и качественной информацией для целей принятия решений.

Понятие «деловая репутация» всегда играло важную роль в бизнесе. В конечном итоге, деловая репутация капитализируется в качестве актива и повышает инвестиционную привлекательность компании.

Основой деловой репутации является информационная открытость — один из основных стандартов ведения предпринимательской деятельности.

Пользователь информации склонен рассматривать приводимые о компании сведения как информационно ценные лишь в том случае, если они соответствуют его информационным ожиданиям. Следовательно, информационная открытость — это мощный фактор, который компанией должен быть максимально использован.

Раскрытие информации должно обеспечить пользователям отчетности компаний не только полноту, достоверность и прозрачность данных, но и подразумеваемую высокую информационную ценность отчетных показателей, исходящих из информационных ожиданий потребителя данных, психологии его экономического поведения.

Основной смысл раскрытия и постоянного доступа к финансовой информации заключается в том, что информационная поддержка рассчитана на постоянных и потенциальных партнеров, которые предпочитают регулярно получать сведения о компании, и рассматривают любой информационный перерыв как тревожный сигнал.

Нужно понимать, что информационная открытость подразумевает доступ различных групп пользователей к широкому массиву информации. Одним из наиболее востребованных блоков, как показывает практика, является блок финансовой информации, поскольку язык цифр и показателей достаточно универсален.

В соответствие с действующим законодательством [1], публичные акционерные общества должны в обязательном порядке раскрывать следующую информацию:

- годовой отчет общества, годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- проспект ценных бумаг общества в случаях, предусмотренных правовыми актами Российской Федерации;
- сообщение о проведении общего собрания акционеров в порядке, предусмотренном настоящим Федеральным законом;
- информацию об аффилированных лицах общества;
- иные сведения, определяемые Банком России.

В соответствие со стандартами МСФО [2], для публичных компаний устанавливаются требования по раскрытию в их финансовой отчетности информации, позволяющей пользователям оценить:

- состав и содержание финансовой отчетности (промежуточной, основной, консолидированной);
- эффективность управления денежными средствами;

- учет объектов имущественного комплекса, стоимость и движение;
- формирование доходов, доходность бизнеса;
- расчеты с персоналом и социальным обязательствам;
- инвестиционная и финансовая политика;
- влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации;
- характер и размер рисков, которым организация подвержена в течение периода и на дату окончания отчетного периода в связи с финансовыми инструментами, и каким образом организация управляет этими рисками и др.

В этой связи, логика данного исследования определяется следующим:

Цель исследования заключается в совершенствовании подхода к выстраиванию системы финансового учета публичной акционерной компании, способов раскрытия, форматов и содержания финансовой и нефинансовой информации на основе финансовой отчетности, отвечающей современным требованиям информационного обеспечения пользователей.

Предмет исследования — система финансового учета, подходы к раскрытию финансовой и нефинансовой информации на основе финансовой отчетности публичных акционерных компаний.

Объект исследования — проблемы реализации методов финансового учета и раскрытия информации на основе финансовой отчетности в российских публичных акционерных компаниях.

Для выполнения поставленной цели необходимо:

Во-первых, рассмотреть теоретические основы концепций финансового учета и финансовой отчетности. В этой связи предполагается рассмотреть основные этапы становления бухгалтерского учета в процессе эволюции науки и развития научных школ (итальянской, французской, германской, английской и др.) и моделей бухгалтерского учета (англо-американской, российской, исламской, интернациональной), выделить основные этапы развития бухгалтерского учета в современном мире.

Во-вторых, предполагается провести исследование требований законодательства по раскрытию информации, а также современные рыночно-ориентированные подходы публичных российских компаний по совершенствованию методов финансового учета и раскрытию информации. Исследование будет проведено на основе данных таких публичных компаний, как «ПАО «РусГидро», ПАО «РАО Энергетические системы Востока», ПАО «Дальневосточная энергетическая компания», которые входят в Группу компаний «РусГидро» и являются компаниями энергетической отрасли России, акции которых котируются на фондовом рынке.

В-третьих, предполагается раскрыть и обосновать инструментарий по идентификации рисков публичных акционерных компаний на основе системы финансового учета и предложить методику оценки качества информации при раскрытии финансовой отчетности публичных акционерных компаний.

Предполагается, что теоретическая значимость исследования будет заключаться в систематизации подходов и совершенствовании системы финансового учета, позволяющей достичь высокого уровня управляемости бизнесом и обеспе-

чить контроль рисков, а также в определении подходов к раскрытию публичными акционерными компаниями информации на основе финансовой отчетности.

Практическая значимость исследования будет заключаться в возможности использования предлагаемого в работе инструментария по совершенствованию методов финансового учета и раскрытию информации на основе финансовой отчетности в деятельности публичных акционерных компаний. Внедрение таких методов позволит обеспечить пользователей качественной и достоверной информацией о текущем финансовом состоянии, рисках и перспективах развития компании, что будет способствовать повышению ее деловой репутации и инвестиционной привлекательности.

### **Список использованной литературы**

1. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] :федер. закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_8743](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743).

2. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111243](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243).

3. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для студентов вузов / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. — М. : ИНФРА — М, 2015. — 277 с.

4. Гетьман В.Г. Финансовый учет : учебник / В.Г. Гетьман. — М. : ИНФРА-М, 2012. — 784 с.

5. Кондрабаева О.В. Концепция финансовой отчетности в условиях глобализации мировой экономики : Автореф. дисс. на соискание уч. степени канд. экон. наук. / О.В. Кондрабаева. — М., 2009.

6. Мощенко М.П. Концепция и методика формирования финансовой отчетности в учете : Автореф. дисс. на соискание уч. ст. канд. экон. наук. / М.П. Мощенко. — М., 2003.

7. Соловьева О.В. Понятие финансового учета и финансовой отчетности / О.В. Соловьева // Вестник МГУ. Серия: Экономика. — 2009. — № 6. — С. 56–70.

8. Федорцова Р.П. Вопросы взаимодействия управленческого и финансового учета / Р.П. Федорцова // Финансовый менеджмент. — 2009. — № 6. — С. 116–121.

### **Информация об авторе**

*Верховная Наталья Николаевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: [nalya0909@mail.ru](mailto:nalya0909@mail.ru).

### **Author**

*Verkhovnaya Natalya Nikolaevna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: [e-mail: nalya0909@mail.ru](mailto:e-mail:nalya0909@mail.ru).

**А.В. Митрофанов**  
Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

**ПРОБЛЕМА ОЦЕНКИ ДОСТОВЕРНОСТИ  
КОРПОРАТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
В АСПЕКТЕ РАЗВИТИЯ ДОКТРИНЫ «TRUE AND FAIR VIEW»**

В статье рассматриваются проблема оценки достоверности корпоративной финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в рамках доктрины достоверного и добросовестного взгляда («true and fair view»), анализируется различие понятий «искажение», «ошибка» и «мошенничество» в финансовой отчетности. Особое внимание уделено качественным характеристикам финансовой отчетности, развитию данной доктрины и возникновению ее парадоксов в теории и практике учета.

*Ключевые слова:* финансовая отчетность, МСФО, достоверный и добросовестный взгляд, искажение.

**A.V. Mitrofanov**  
Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

**THE PROBLEM OF ASSESSING THE RELIABILITY  
OF CORPORATE FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONTEXT  
OF THE «TRUE AND FAIR VIEW» DOCTRINE DEVELOPMENT**

The author of the article discusses the problem of assessing the reliability of corporate financial statements under IFRS in the context of the «true and fair view» doctrine, analyses the differences between definitions of «misrepresentation», «mistake» and «fraud» in the financial statements. Separate attention is paid to the qualitative characteristics of financial statements, the development of this doctrine and the genesis of paradoxes in the theory and practice of accounting.

*Keywords:* financial statements, IFRS, true and fair view, misrepresentation.

В процессе принятия управленческих решений и развития эффективного делового взаимодействия с внешней средой, а также в целях осуществления грамотной инвестиционной деятельности важную роль играет степень достоверности предоставляемой финансовой отчетности и сопутствующих к ней приложений. Это определяет значимость влияния ошибок, погрешностей, искажений и необоснованных допущений в предоставляемых во внешнюю среду данных, существенность риска наличия намеренного изменения информации, внесенных ее владельцем в связи с преследованием частных интересов. В соответствии с Концептуальными основами финансовая отчетность, составленная по МСФО, должна обладать фундаментальными и улучшающими качественными характеристиками [1].

К фундаментальным (обязательным) качественным характеристикам относятся: уместность, справедливое представление. Улучшающие качественные характеристики включают в себя: сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность. Если финансовая отчетность компании не удовлетворяет хотя бы одной из них, то она не может быть качественной. Сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность — эти характеристики направлены на то, чтобы усилить качество уместной, справедливо представленной информации. Понятие «улучшающие» означает, что данные характеристики не заменяют фундаментальных характеристик. Даже если улучшающие характеристики финансовой отчетности компании находятся на высоком уровне, но при этом отчетность лишена уместности или справедливого представления, она не может быть качественной.

Доминируя в мировой теории и практике учета, англичане выдвинули характерную доктрину — достоверный и добросовестный взгляд

С чисто бухгалтерской точки зрения К. Ноубз и Р. Паркер, опираясь на результаты проведенного ими исследования, дали следующие определения каждого из составляющих доктрину понятий. Достоверность достигается: 1) соответствием записи оправдательным документом или, что не менее, а, может быть, и более важно, самим фактам хозяйственной жизни; 2) записи никогда не должны противоречить фактам; 3) сами записи должны выполняться строго по правилам; 4) отличаться фотографической точностью; 5) данные отчетности не должны уводить в сторону и не затемнять содержание, которое всегда предпочтительнее формы, и 6) которое следует понимать только в общем информационном контексте; 7) сказанное позволяет уяснить то, что было на самом деле.

Что касается добросовестности, то, по мнению Н. Рассела, она характеризуется: 1) последовательностью применения учетной политики, что особенно важно в аудите; 2) объективностью выданных оценок; 3) специальным раскрытием необходимой и значимой информации; 4) общедоступностью понимания данных отчетности, которые должны быть понятны широкому кругу заинтересованных лиц и 5) соблюдением правил действующих стандартов и общепринятой практики.

Можно выделить несколько вариантов трактовки доктрины достоверного и добросовестного взгляда. Самым широким и простым будет ее понимание или как этического требования, или просто как лозунга.

1. Достоверность достигается добросовестной работой. Такого понимания и требовали Г.А. Ли и П. Рутман, но это лозунг, общие слова о том, что надо быть честным и не лукавить в работе и жизни.

2. Достоверность при добросовестном отношении должна обеспечить легкость составления и понимания отчетности. Этот взгляд высказал Р. Кэтл.

3. Доктрина достоверного и добросовестного взгляда необходима в тех случаях, которые не получили описания в нормативных документах: идея, выдвинутая К. Ноубзом и Р. Паркером.

4. Доктрина должна применяться в тех случаях, когда требования нормативных документов противоречат друг другу. Этот взгляд развивает А.М. Петрук.

5. Отчетность составлена достоверно и добросовестно, если бухгалтер строго следует принципам и стандартам бухгалтерского учета (Ordeltjeide, 1993; Busse Von Colbe, 1984; Hoffman and Arden, 1983; Hope, 1984).

6. То, что соответствует требованиям нормативных документов, то и отвечает достоверному и добросовестному взгляду, но в этом случае возможны два варианта: а) следование букве закона. (Б.А. Рутерфорд, Т.А. Ли, Д. Флинт, Е. Вулф); б) следование духу закона, ибо важны не просто слова, а то, что за ними сокрыто.

7. Только то, что одобрено и подтверждено мнением аудитора, может соответствовать достоверному и добросовестному взгляду (К. Ноубз и Р. Паркер). В этом случае уже не бухгалтер, а стороннее лицо становится экспертом в таких вопросах.

Подытоживая общую характеристику доктрины, А. Хигсон и Дж. Блейк приходят к четырем выводам. Она включает: 1) множество возможных и логически равнозначных оценок; 2) приоритет содержания над формой, т.е. экономики над правом; 3) доказательство того, что финансовая отчетность свободна от предвзятых и необъективных суждений; 4) базу данных для принятия профессиональных суждений.

Опыт применения доктрины выявил ряд парадоксов:

– парадокс Дж. Дайера: предполагается, что отчетность должна быть абсолютно истинной, но она не может быть таковой, поэтому слово истина понимают как достоверность, при этом следуют уточнению Р. Айшира, который говорил, что доктрину нельзя понимать как точные математические правила, как, скажем, сложение в арифметике;

– парадокс У. Биркетта: достоверный и добросовестный взгляд обобщает требования принципов бухгалтерского учета, но сами принципы были сформулированы, исходя из этого взгляда. Это так называемый парадокс порочного круга;

– парадокс Н. Харриса: составляют финансовую отчетность одни люди, а используют ее другие. Отсюда вывод: аудитор должен, проверяя, ставить себя на место главбуха. Харрис даже утверждал, что выполнение бухгалтером правил и требований нормативных документов не может считаться достаточным, если финансовая отчетность не сможет дать достоверную и добросовестно составленную информацию, или, даже будучи достоверной, будет создавать у пользователей неправильное впечатление.

Сторонники доктрины достоверного и добросовестного взгляда уверяют, что только она позволяет получить информацию для принятия действенных управленческих решений, они убеждены, что только при этой доктрине можно составить отчет, свободный от каких-либо влияний, множество бухгалтеров и аудиторов полагают, что только она служит базой для реализации нормативных документов, позволяя преодолеть их недостатки и гарантировать контроль использования учетных принципов и чем больше становится стандартов, тем важнее оказывается доктрина. Более того, все сильнее распространяется мнение, согласно которому доктрина ставит преграды нашим выдумкам, нашим делам, что предотвращает опасность возникновения неопределенности. Распространено мнение, что юридическая форма провоцирует преступления, так как

бухгалтеры начинают искать в нормативных документах лазейки, пытаются обойти закон. В этом отношении интересно мнение Д. Флинта, убежденного в том, что достоверный и добросовестный взгляд — это лучшая защита от политической предвзятости, недостатков нормативной базы и от ухода от ответственности бухгалтера. Отметим, что при подходе «true and fair view» большое значение придается профессиональному суждению, которое имеет большой вес в определении степени достоверности, справедливости, уместности, что не является объективной оценкой уровня качества представляемой информации. Заметим, что Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, определяет «достоверность» как степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения [3].

После определения понятия «достоверность» представляется возможным определение понятия «искажение», а также рассмотрение классификации видов искажений, определение природы и сущности явления, принципиальной разницы между понятиями «искажение», «фальсификация», «ошибка».

По мнению Соколова Я.В. можно выделить следующие формы достоверности финансовой отчетности:

- отчетность соответствует требованиям нормативных документов и данные соответствуют реальному положению дел на предприятии;
- отчетность не соответствует требованиям нормативно-правовых актов, однако данные отражают реальную картину дел на предприятии и верное финансовое положение;
- отчетность соответствует требованиям нормативных актов, но данные не способны реально отразить финансовое состояние предприятия;
- данные не соответствуют реальному положению дел, отчетность не соответствует требованиям нормативно-правовых актов [4].

Также важно определять границы между понятиями «искажение», «ошибка», «фальсификация», «мошенничество». Умышленное искажение определяется как факт «фальсификации», «мошенничества». Неумышленное искажение равнозначно «ошибке», при этом ошибка определяется только как результат непреднамеренного действия. Отдельно отметим, что несмотря на разделение фактов нарушений на умышленные и неумышленные, доказать умысел совершения нарушения на практике очень сложно. «Мошенничество» с данными финансовой отчетности, как правило, делится исследователями на два вида: фальсификация и вуалирование финансовой отчетности. Фальсификация отчетности связана с подменой одних показателей другими и созданием в данной связи желаемого представления о финансовом состоянии предприятия, качественных результатах его деятельности. Вуалирование отчетности — недостоверное отображение состояния средств, искажение результатов работы организации путем искажения отдельных сторон деятельности [6].

Согласно классификации Соколова Я.В., бухгалтерские ошибки, как и факты искажения отчетности, могут быть вольными и невольными, где вольная ошибка должна пониматься как ошибка, допущенная при сомнении или умыш-



ленно. На данном этапе важно отметить, что в соответствии с МСФО понятие «ошибка» определяется исключительно как результат непреднамеренного ошибочного действия [5].

«В российских правилах учета имеет место несоответствие определений «ошибка» и «искажения», для устранения которого следовало бы ввести в терминологию российских стандартов понятие «искажения» бухгалтерской отчетности и уточнить различия «ошибки» и фактов мошенничества с позиции непреднамеренного или преднамеренного действия» [7].

### **Список использованной литературы**

1. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_160581](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581).

2. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&n=21941&req=doc>.

3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сума фактов хозяйственной жизни: учебник / Я.В. Соколов. — М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. — 320 с.

4. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд / Я.В. Соколов, Е.В. Казанникова // Финансы и Бизнес. — М.: Проспект. — 2005. — № 4. — С. 85–98.

5. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : учебник / В.Я. Соколов. — М. : Магистр, 2009. — 480 с.

6. Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение : учеб. пособие / Л.В. Сотникова. — М. : Бухгалтерский учет, 2011. — 208 с.

7. Темченко О.С. Об исправлении ошибок в бухгалтерском учете и отчетности организации / О.С. Темченко // Проблемы учета. — 2012. — № 14. — С. 16–22.

### **Информация об авторе**

*Митрофанов Александр Витальевич* — аспирант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: mitrofal@mail.ru.

### **Author**

*Mitrofanov Alexander Vitalyevich* — PhD student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: mitrofal@mail.ru.

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ  
В СООТВЕТСТВИИ С МСФО**

В статье рассматриваются основные проблемы внедрения международных стандартов в отечественный бухгалтерский учет. Автором представлен анализ экономической литературы, освещающей данную проблему, а также основные различия в правилах составления отчетности. В заключении автор делает вывод о том, что в настоящее время проблемы перехода на международные стандарты не устранены и их устранение невозможно без эффективных процедур корпоративного управления и действенного нормативного регулирования.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, международные стандарты, финансовая отчетность, проблемы трансформации.

**J.A. Palkina**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

**THE PROBLEMS OF FORMATION  
ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS  
IN ACCORDANCE WITH IFRS**

The article discusses the main problems of implementation of international financial reporting standards in the domestic accounting. The author presents an analysis of the economic literature, illuminating the issue, as well as major differences in the rules of reporting. In conclusion, the author concludes that the current problems of transition to the international standards have not been eliminated, and their removal is impossible without effective corporate governance procedures and efficient regulatory framework.

*Keywords:* accounting, international standards of financial statements, issues of transformation.

В условиях современной модернизации экономики России, развития бизнеса и международного сотрудничества, возникает необходимость реформирования отечественных стандартов бухгалтерского учета и приведение их в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Такая реформация необходима для укрепления международных экономических связей и возможности инвестирования иностранными государствами в российскую экономику, так как МСФО на сегодняшний день являются языком бизнеса мирового масштаба и используются компаниями разных стран мира.

Важность и значимость перехода на МСФО поддерживается не только государством, но и непосредственными участниками рынка. Так, переход на МСФО особо актуален для компаний, сотрудничающих с иностранными банками и инвесторами, так как международные стандарты позволяют объективно и реально оценивать финансовое положение компании. Это связано с тем, что основная цель МСФО состоит в получении достоверной информации о финансовом положении организации, в то время как отечественные стандарты провозглашают превосходство формы над содержанием. Кроме того, МСФО позволяет организовать правильную систему построения управленческого учета, так как финансовая отчетность по МСФО дает возможность наиболее эффективно управлять организацией. Тем не менее, процесс внедрения МСФО в российский бухгалтерский учет является достаточно трудоемким и сталкивается со значительными проблемами, которые замедляют переход отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам.

В современной отечественной экономической литературе проблемам перехода на международные стандарты уделяется особое внимание. Так, В.В. Ворущин говорит, что важная проблема процесса перехода на МСФО заключается в том, что реформирование отечественной системы строится в рамках существующего (неизменного) законодательства, в то время как МСФО постоянно реформируются и совершенствуются [4].

А. Барабанов выделяет ряд сложностей, которые стоят на пути перехода к МСФО. К таким сложностям относятся:

- постоянное обновление МСФО и серьезные концептуальные изменения;
- необходимость понижения в некоторых случаях статуса некоторых разрабатываемых документов;
- человеческий фактор;
- недостаточное применение на практике новых стандартов учета;
- ориентация отечественного учета на требования налоговых органов;
- отсутствие отраслевых указаний по применению МСФО [3].

Практические деятели также активно высказываются о проблемах внедрения международных стандартов в отечественный бухгалтерский учет. Б. Соколов, президент Аудиторской палаты России, основную проблему перехода на МСФО видит в отсутствии специалистов, имеющих необходимую квалификацию в области МСФО и опыт работы по составлению отчетности. Руководитель отдела финансового учета по международным стандартам Института проблем предпринимательства С. Модеров выделяет другую немаловажную проблему, которая заключается в своевременном и точном переводе стандартов и поправок к ним. В. Гусаков, заместитель руководителя Федеральной службы по финансовым рынкам, утверждает, что отчетность российских компаний, составленная по МСФО, теряет свою актуальность в связи с тем, что занимает много времени на подготовку из-за неавтоматизированной системы учета [1].

Таким образом, мы видим, что проблемами внедрения МСФО в отечественную практику обеспокоены как экономисты, так и участники финансового рынка. Наибольшее количество вопросов вызывает процесс трансформации отчетности, поэтому для качественного перехода отечественного учета на МСФО

одно из первостепенных значений необходимо уделять устранению различий в методике и правилах составления отчетности.

В российской системе бухгалтерского учета основные требования к составлению отчетности, ее составу и содержанию представлены в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». В МСФО основным стандартом является IAS 1 «Представление финансовой отчетности». Следует заметить, что принципы построения бухгалтерской (финансовой) отчетности в отечественной и зарубежной практике имеют значительное количество различий, к которым можно отнести следующие:

- финансовая отчетность по МСФО более гибкая и не настолько жестко регламентирована нормативными документами, как отечественная;
- в РСБУ нет такой явной нацеленности на внешних пользователей, отчетность более сложная для понимания;
- в отличие от РСБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление отчетной даты и отчетного периода;
- в соответствии с РСБУ формы бухгалтерской отчетности закрепляются Минфином России, в МСФО они не регламентируются столь явно;
- в МСФО организация может устанавливать свой подход к классификации статей бухгалтерского баланса, в РСБУ нет такой возможности;
- в РСБУ и МСФО различается состав показателей, представленных в отчете о прибылях и убытках, также, в отечественном учете затраты раскрываются по их назначению, а в международных стандартах применяется метод раскрытия затрат по их элементам;
- МСФО в отличие от РСБУ предоставляет компаниям возможность выбора метода составления отчета о движении денежных средств прямым или косвенным методом;
- различаются способы раскрытия информации о резервах;
- различается состав пояснительной записки: В РСБУ положения в отношении раскрытия прочей информации сформулированы в качестве рекомендаций, при этом часть раскрытий, требуемых МСФО, в РСБУ не определены в качестве обязательных.

Таким образом, различия в правилах составления бухгалтерской (финансовой) отчетности также вызывает ряд проблем при подготовке отчетности по международным стандартам. Эти проблемы не остаются без внимания и рассматриваются отечественными экономистами.

Л.И. Ковалева и Н.В. Пономарева в своей работе говорят, что в отечественных нормативных документах в настоящее время недостаточно прописаны требования к обработке и раскрытию информации подобно МСФО. Например, в отечественном учете отсутствует информация о финансовых инструментах, которые являются неотъемлемой частью отчетности по МСФО.

А.О. Нигматулина рассматривает такую важную проблему, как непрозрачность российской финансовой отчетности, что абсолютно противоречит требованиям МСФО. Автор отмечает такие проблемы, как недееспособность корпоративного законодательства, слабый контроль корпоративного управления, высокий процент искажений и фальсификации отчетности [7].

Н.Н. Хахонова выделяет плохую экономическую обстановку в стране как одну из наиболее важных проблем составления отчетности по международным стандартам. Так как международные стандарты рассчитаны на функционирование в стабильной экономической среде, то их полная реализация невозможна в стране, где отсутствует развитый рынок капитала и рынок акций, чрезмерное налоговое бремя и нестабильность налоговой системы [9].

Как и Н.Н. Хахонова, особое внимание развитию экономики России уделяет А.О. Агеева. В своей работе она говорит, что недостаточная развитость рыночной экономики в стране препятствует получению таких оценок, как текущая рыночная стоимость, дисконтированная или приведенная стоимость, справедливая стоимость. Эти виды стоимости широко используются в оценке активов при составлении финансовой отчетности по МСФО, поэтому без их оценки невозможна качественная трансформация отечественного учета и отчетности [1].

Кроме того, по мнению И.В. Аверчева, в американской методике учета отсутствуют активно пассивные счета, такие как счет 76, в связи, с чем нет необходимости выделять активное и пассивное сальдо. Данный факт снижает уровень ошибок в учете и минимизирует риски неоправданного взаимозачета. Также И.В. Аверчев считает, что «самая большая проблема при подготовке международной отчетности — это психологический перелом в представлениях о том, что такое финансовая отчетность и для каких целей ее создают» [2]. Эта проблема также обсуждалась Я.В. Соколовым, который утверждал, что у западного бухгалтера, формирующего отчетность по МСФО совершенно другое мышление и бухгалтерское суждение, чем у отечественного, с совершенно другой идеологией учета [8].

По нашему мнению, отечественные экономисты достаточно точно отразили проблемы перехода к международным стандартам финансовой отчетности. Но, следует добавить, что в настоящее время российский бухгалтер не готов пользоваться всей той свободой, которую представляют международные стандарты в процессе ведения учета и составления отчетности. В связи с тяжелыми экономическими условиями, отечественным менталитетом и моделью управления на предприятии, свобода бухгалтерского суждения будет использоваться в корыстных целях. Поэтому, чтобы и соблюдать требования международного учета, необходимо воспитать поколение на этих правилах, для которых они будут считаться законной нормой.

Результаты проведенного исследования показали, что в настоящий момент проблемы перехода компаний на МСФО не устранены. Формирование достоверной и правдивой отчетности, согласно требованиям международных стандартов, невозможно без эффективных процедур корпоративного управления и действенного нормативного регулирования. Поэтому данные проблемы требуют особого внимания в первую очередь со стороны государственных органов. Решение вышеперечисленных проблем позволит российским компаниям привлекать иностранные инвестиции, предоставляя инвесторам прозрачную и достоверную отчетность по МСФО. Для государства иностранные инвестиции и развитие внешнеэкономической деятельности увеличат поступления в бюджет и выведут отечественную экономику на новый уровень роста.

## Список использованной литературы

1. Агеева А.О. Формирование отчетности по МСФО / Агеева А.О. // Вестник университета. — 2006. — № 1(9). — С. 5-15.
2. Аверчев И.В. Подготовка международной финансовой отчетности российскими предприятиями и банками / И.В. Аверчев. — М. : Вершина, 2010. — 680 с.
3. Барабанов А. Международные стандарты финансовой отчетности. Обзор [Электронный ресурс] / А. Барабанов. — Режим доступа : <http://www.cfin.ru/ias/overview-5.shtml>.
4. Ворушкин В.В. Организация перехода на международные стандарты финансовой отчетности в условиях интеграции России в мировую экономику : дисс. ... канд. экон. наук. / В.В. Ворушкин. — М., 2003.
5. Керимов Ф.В. Системная классификация проблем применения МСФО в российских организациях / Ф.В. Керимов // Вестник Оренбургского государственного университета. — 2007. — № 9.
6. Ковалева Л.И. Проблемы и перспективы внедрения МСФО в России / Л.И. Ковалева, Н.В. Пономарева // Налоговая политика и практика 2012. — 1 июля. — № 7.
7. Нигматулина А.О. Проблемы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности при переходе на МСФО / А.О. Нигматулина // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. — С. 248–251.
8. Соколов Я.В. Судьба международных стандартов финансовой отчетности в России / Я.В. Соколов // Финансы и бизнес. — 2005. — № 1.
9. Хахонова Н.Н. Актуальные проблемы реформирования российского бухгалтерского учета. Фундаментальные исследования : в ч. / Н.Н. Хахонова. — М. : Консультант № 9, 2012. — Ч. 4. — С. 985–989.

## Информация об авторе

*Палкина Юлия Александровна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: [ulia.pal@mail.ru](mailto:ulia.pal@mail.ru).

## Author

*Palkina Julia Aleksandrovna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: [ulia.pal@mail.ru](mailto:ulia.pal@mail.ru).

**А.В. Кунгурцева,**

**О. Пурэвсурэн**

Новосибирский государственный университет  
экономики и управления — НИИХ,  
г. Новосибирск

## **УДОВЛЕТВОРЕНИЕ НОВЫХ ИНТЕРЕСОВ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ В АНАЛИЗЕ БУДУЩЕГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ОЦЕНКЕ БИЗНЕСА**

Авторы статьи говорят о возможностях оценки бизнеса с использованием интегрированного учета и прогнозирования. В статье рассматриваются новые потребности заинтересованных сторон в анализе состояния организации, способы удовлетворения их интересов на основе создания интегрированной учетной системы в организации и использования методов прогнозирования функционирования компании в будущем, что расширяет возможности традиционного учета и анализа.

*Ключевые слова:* интегрированный учет, прогнозирование, оценка бизнеса, тенденции учета и анализа.

**A.V. Kungurtseva,**

**O. Purevsuren**

Novosibirsk State University of Economics and Management —  
Novosibirsk Institute of National Economy,  
Novosibirsk

## **THE SATISFACTION OF NEW STAKEHOLDERS INTERESTS IN THE ANALYSIS OF ORGANIZATION FUTURE STATE AND THE BUSINESS ASSESSMENT**

The authors of the article talking about business assessment with the use of an integrated accounting and forecasting. This article discusses the new needs in the analysis of the organization of stakeholders, ways to meet their interests on the basis of an integrated accounting system in a organization and use of forecasting methods of a company's operation in the future that extends the traditional accounting and analysis.

*Keywords:* integrated accounting, forecasting, assessment of business, trends of accounting and analysis.

Трансформация потребностей пользователей в отражении показателей финансового состояния организаций связаны с расширением круга заинтересованных сторон, постоянными изменениями конъюнктуры рынка, социально-политических условий, неопределенности и риска, важности перспективной оценки организации.

Новые информационные потребности означают интерес в данных о разных сторонах функционирования организации: эффективное использование всех видов капитала; уникальность продукции; кадровая политика; воздействие на экологическую среду; участие в социально значимых мероприятиях, в развитии региона и страны; уровень применяемых технологий и инноваций; стратегия и перспективы развития, а также минимизация возможных рисков и др. Отразить эти аспекты функционирования организации способен интегрированный учет, объединяющий в себе финансовый, управленческий, маркетинговый, социальный и другие направления анализа, информационную базу их выполнения, раскрывая уникальный процесс создания стоимости организации. А также использование современных методов прогнозирования позволяет дать более точную оценку бизнесу.

В этой связи все больше компаний следуют тенденции применения интегрированного подхода к ведению учета и составлению отчетности и прогнозных показателей в процессе анализа деятельности организации, что позволяет расширить границы традиционного финансового анализа и отразить нефинансовые аспекты деятельности организации.

Интегрированный учет — это информационная технология, продукт современной профессиональной деятельности бухгалтера, направленной на формирование качественной и эффективной учетной политики, призванной обеспечивать информационные потребности и требования внутренних и внешних стейкхолдеров. Инструментом, реализующим этот новый управленческий учет, является современная интегрированная корпоративная информационная система [7].

Данная инновация включает в себя все виды учета (традиционный бухгалтерский, оперативный, налоговый, статистический, управленческий учет), планирование, бюджетирование, прогнозирование, методы экономико-статистического, экономико-математического анализа, средства интеллект-технологии в ИКИСП (интегрированной корпоративной информационной системе предприятия) [5]. Именно интеграция всех видов учета дает полное, логичное и более глубокое представление о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях данных характеристик в разной временной перспективе.

Интегрированный учет способен отразить, каким образом организация использует различные ресурсы и капиталы (финансовый, производственный, кадровый, интеллектуальный, природный и социальный), в какой степени зависит от них, характеризует доступность ресурсов и влияние на них организации в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе, что способствует удовлетворению информационных потребностей инвесторов и иных заинтересованных лиц. Эта модель объединяет и взаимоувязывает финансовые и нефинансовые показатели деятельности компании, которые на сегодняшний день играют важнейшую роль в создании ценности организации, представляя более качественную оценку бизнеса с возможностью прогнозирования его развития.

Интеграция учета означает создание единой когерентной информационной системы организации, включающая данные обо всех аспектах деятельности (ресурсы, результаты деятельности, внешняя среда, система управления, стратегические планы, риски и возможности, социальный и экологический аспект



ты), центральное место в которой занимает бизнес-модель компании. Это означает применение другого уровня теоретико-методологического, технологического, информационного и программного обеспечения деятельности всех подразделений компании, в том числе бухгалтерии.

В этой связи современные организации используют BI (Business Intelligence) — интеллект-технологии — в процессе создания интегрированной учетной системы, что повышает их конкурентоспособность на рынке и инвестиционную привлекательность. С этой целью внедряются интегрированные информационные системы управления — ERP (англ. EnterpriseResourcePlanning, планирование ресурсов предприятия) — это интегрированный пакет программного обеспечения, объединяющий все финансовые данные, сведения о ресурсах и их использовании, производственном и управленческом процессе компаний разных сфер деятельности, с целью оптимизации и автоматизации учета. К числу таких ERP-систем относятся: «1С: Предприятия», «SAP NetWeaver», «Oracle E-Business Suite», «Microsoft Dynamics NAV» и др.

Именно интегрированный учет и отчетность как результат учетного процесса позволяют представить важность компании для персонала, отрасли, региона, общества, показать так называемые экстерналии, а, следовательно, удовлетворить новые потребности заинтересованных сторон — видеть весь процесс создания стоимости компании.

В наше время одной из важных задач финансового анализа является ориентация на будущее, то есть финансовый аналитик обращает внимание не только на текущую деятельность, но и на определение возможности организации к будущему стратегическому развитию для удовлетворения интересов пользователей результатом финансового анализа о будущем состоянии организации.

С помощью методов прогнозирования можно анализировать будущее состояние организации. Главная цель прогнозирования представляет собой получение научно-обоснованного представления о будущем финансовом состоянии организации.

Основная информационная база для прогнозирования финансового состояния организации — это бухгалтерская отчетность. Она представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая по установленным формам [4, с. 27]. В отличие от других форм отчетности бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках составляются ежеквартально. Финансовым аналитикам надо уметь правильно сделать вывод на показатели бухгалтерской отчетности, содержащей всю информацию анализируемой организации, в том числе ее имущественное и финансовое положение, поскольку только бухгалтерская отчетность среди всей бухгалтерской документации является не коммерческой тайной организации.

К аналитическим технологиям относятся электронные таблицы (Microsoft Excel), программы оперативной аналитической обработки данных (OLAP—online analytical processors), статистические или количественные алгоритмы обработки данных, которые лежат в основе прогнозного моделирования, оптимизаций и моделирования (пакеты программных приложений SPSS и другие),

средства интеллектуального анализа данных (datamining) для выявления закономерности в сложносоставных и неопределенных группах данных и текстовой информации, движки правил и симуляционные инструменты, позволяющие сформулировать рекомендацию, рационализировать поток информации [6].

Финансовое прогнозирование позволяет определить то, как соответствуют основные направления деятельности поставленным целевым задачам; как соответствуют финансовые показатели внутренним и внешним возможностям организации; оценить сбалансированность финансовых показателей плана; определить тенденцию роста и на этой основе разрабатывать стратегию роста.

В настоящее время наблюдается высокое развитие вычислительной техники, ее легкодоступность и простота в использовании, множество возможностей и программных продуктов, которые позволяют вести учет, анализ и управление в организации. Поэтому у ряда руководителей подразделений и специалистов появляется интерес к расширению автоматизации рутинных трудоемких информационных процессов [6].

Ниже приведены некоторые методы, которые могут быть использованы для прогнозирования бухгалтерского баланса:

1. Специальные программные продукты и работы в пакетах для прогнозирования, дающие возможность определения будущего финансового состояния организации легко и быстро. Но к их недостаткам можно отнести то, что они дорогостоящие и отсутствуют экспертных оценок.

2. В настоящее время при решении задач оптимизации широко применяется персональные компьютеры. При этом используется система электронных таблиц «Microsoft Excel».

Метод корреляционно-регрессионного анализа позволяет определить влияние того или иного фактора на определенный экономический показатель, степень и характер этой связи между показателем и фактором. В функциональной связи показатель  $Y$  принимает различные числовые значения в строгой зависимости от величины воздействующего фактора  $X$ .

3. Метод процента от продаж. Этот метод простой и лаконичный. Однако требуется предварительная оценка некоторых будущих расходов, активов и обязательств в виде процента от продаж в течение будущего периода. Полученные в результате процентные данные используются для составления прогнозного бухгалтерского баланса.

Таким образом, интегрированный учет, отражая все стороны функционирования компании, и прогнозирование, дающее оценку рисков и возможностей в современных социально-экономических условиях нестабильности, планы компании на будущее и способы их достижения, позволяет дать качественную оценку бизнеса и показать широкому кругу пользователей тенденцию развития организации, что существенно расширяет традиционный учет, отчетность и анализ деятельности организации в интересах стейкхолдеров.

## Список использованной литературы

1. Григорьева Т.И. Финансовый анализ для менеджеров: оценка, прогноз: учебник для магистров / Т.И. Григорьева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Изд-во Юрайт ; ИД Юрайт, 2013. — 462 с.
2. Крылов С.И. Прогнозирование бухгалтерского баланса коммерческой организации методом процента от продаж [Электронный ресурс] / С.И. Крылов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2010. — апр. — № 4. — Режим доступа : <http://1fin.ru/?id=464>.
3. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в 21 веке: [Электронный ресурс] // Доклад Международного комитета по интегрированной отчетности. 2011. — Режим доступа : [http://www.labrate.ru/discus/messages/20/IR-Discussion-Paper-2011\\_single-rus-40803.pdf](http://www.labrate.ru/discus/messages/20/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus-40803.pdf).
4. Тебекин А.В. Методы принятия управленческих решений : учебник / А.В. Тебекин. — М. : Юрайт, 2015. — 430 с.
5. Щеглова Т.Л. Актуальность интегрированного учета в организации / Т.Л. Щеглова, А.В. Кунгурцева // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики : сб. науч. ст. VI всерос. науч.-практ. заоч. конф. с междунар. участием (г. Пенза, ноябрь 2015 г.). — Пенза : Изд-во ПГУ, 2015. — С. 147–151.
6. Щеглова Т.Л. Аналитика и интегрированный учет — стадии развития в организациях / Т.Л. Щеглова // Инновационный потенциал бухгалтерского учета и экономического анализа : по мат-лам междунар. науч.-практ. конф. / под ред. А.А. Шапошникова; Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. — Новосибирск : НГУЭУ, 2014. — С. 515–522.
7. Щеглова Т.Л. Этапы становления интегрированного учета — конкурентного преимущества организации / Т.Л. Щеглова, В.Г. Ионин // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы всерос. науч.-практ. конф, г. Иркутск, 22 апр. 2012 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012.

## Информация об авторах

*Кунгурцева Анастасия Вячеславовна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления — НИИХ, 630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, e-mail: [a.kungurtseva@yandex.ru](mailto:a.kungurtseva@yandex.ru).

*Пурэвсүрэн Оргилмаа* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления — НИИХ, 630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, e-mail: [orgilmaa\\_ru@yahoo.com](mailto:orgilmaa_ru@yahoo.com).

## Authors

*Shcheglova Tatyana Leonidovna* — student, Department of Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management — Novosibirsk Institute of

National Economy, 56, Kamenskaya St., Novosibirsk, 630099, e-mail: e-mail: a.kungurtseva@yandex.ru.

*Purevsuren Orgilmaa* — student, Department of Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management — Novosibirsk Institute of National Economy, 56, Kamenskaya St., Novosibirsk, 630099, e-mail: e-mail: a.kungurtseva@yandex.ru.

УДК 657.1

**А.Ю. Дернова**

Омский государственный университет путей сообщения,  
г. Омск

## **ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ**

В статье описывается значение и порядок организации аудита капитальных вложений, осуществляемых хозяйствующими субъектами с целью создания и реконструкции основных фондов, решения проблем социального характера, таких как строительство жилья. Также капитальные вложения покрывают расходы на проектные и проектно-изыскательские работы. Приведена информационная база проверки капитальных вложений, а также обозначены типичные ошибки, выявляемые в ходе аудита, при учете капитальных вложений и дана рекомендация для устранения ошибок учета.

*Ключевые слова:* Аудит, капитальные вложения, инвестиционная деятельность, строительство.

**A.Yu. Dernova**

Omsk State Transport University,  
Omsk

## **THE ORGANIZATION OF AUDIT OF CAPITAL INVESTMENTS OF ACCOUNTING ENTITIES**

In article value and an order of the organization of audit of the capital investments performed by accounting entities for the purpose of creation and reconstruction of fixed assets, the problem resolution of social nature such as construction of housing is described. Also capital investments cover expenses on project and design and exploration work. Information base of check of capital investments is given, and also the typical mistakes revealed during audit when accounting capital investments are designated and the recommendation for elimination of errors of accounting is made.

*Keywords:* Audit, capital investments, investing activities, construction.

Определение понятия капитальные вложения дано в статье 1 Федерального закона № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». Капитальные вложения — это инвестиции в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций, приобретение машин, оборудования, инструментов, инвентаря, проектно-изыскательские работы [4].

По экономическому содержанию капитальные вложения представляют собой часть общественного продукта, направляемую на воспроизводство основных фондов. По форме капитальные вложения выступают в виде денежных средств, направленных на капитальное строительство, приобретение оборудования и других средств труда, входящих в состав основных фондов [3].

К объектам инвестиционной деятельности относятся, прежде всего, объекты недвижимости (вновь созданные основные фонды, реконструкция, модернизация основных фондов, инвестиционное проектирование) [6].

Поскольку, в условиях введения экономических санкций против России, политика импортозамещения становится первоочередной задачей государства, приоритетным направлением деятельности предприятий являются капитальные вложения. При их осуществлении от субъектов экономики требуется выполнение норм действующего законодательства, что подтверждается посредством аудиторской проверки.

Изменения в структуре производства предусматривает введение новых средств производства, что соответственно требует инвестиций. Капитальные вложения являются главным фактором создания и реконструкции основных фондов, решения проблем социального характера, таких как строительство жилья, капитальные вложения покрывают расходы на проектные и проектно-изыскательские работы.

Задача аудита капитальных вложений заключается в составлении мнения о достоверности и полноте той информации, которая была получена об основных средствах, а также отражена в финансовой отчетности.

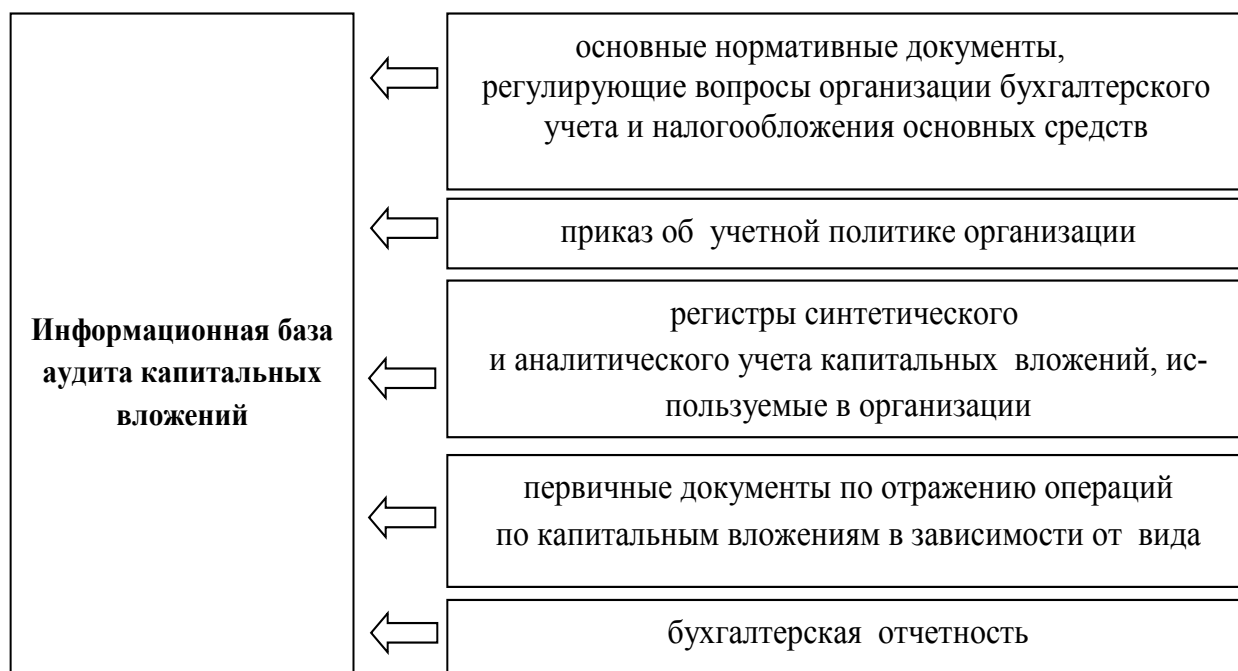
Процедура аудита капитальных вложений включает проверку формирования инвентарной стоимости объектов основных средств, документального оформления хозяйственных операций, оценку учета расходов по уплате процентов по кредитам, использованным на капитальные вложения, а также предполагает проверку наличия на счете 08 «Капитальные вложения» обособленного учета затрат, в соответствии с законодательством не увеличивающих стоимости основных средств [7]. Информационная база аудиторской проверки капитальных вложений представлена на рисунке.

Источниками информации аудита являются договоры подряда, акты передачи подрядчику проектно-сметной документации, данные бухгалтерского учета по счету 08 «Капитальные вложения».

Аудиторские процедуры проверки операций строительства основных средств включает следующие этапы:

– проверка наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию сделки;

- проверка наличия договоров;
- анализ условий договора в части разграничения отдельных видов договоров купли-продажи и смежных договоров;
- проверка полноты и правильности заполнения реквизитов и наличия соответствующих печатей и подписей;
- анализ условий договора о моменте перехода права собственности [5].



### Информационная база аудиторской проверки капитальных вложений

Капитальные вложения осуществляются за счет строительства объекта или группы объектов основных средств подрядным или хозяйственным способом.

По договору подряда, согласно Гражданскому кодексу РФ, подрядчик обязуется выполнить и сдать для заказчика работу, тот, в свою очередь, обязуется ее оплатить [1; 2].

При хозяйственном способе организация-инвестор выполняет работы собственными средствами без привлечения строительно-монтажных организаций, то есть заказчиком и производителем строительно-монтажных работ является одно и то же юридическое лицо [4]. Для осуществления подобного строительства, организация создает производственную базу, приобретает или берет в аренду машины и оборудование. Стоимость строительства, которое предприятие ведет хозяйственным способом, учитывается по фактическим расходам предприятия на эти цели. Инвентарная стоимость определяется по законченному строительству. К нему относятся принятые в эксплуатацию объекты, на которых окончательно завершены все строительно-монтажные работы.

При проведении аудита рассматриваются основные хозяйственные операции по учету капитальных вложений.

В бухгалтерском учете инвестора сумма произведенных капитальных вложений до окончания строительства учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком по переданным средствам на финансирование строительства».

При этом перечисление средств заказчику, согласно договору, отражается Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком по переданным средствам на финансирование строительства» К 51 «Расчетные счета».

Средства инвестора, передающиеся заказчику (застройщику), учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». Получение средств целевого финансирования на строительство объекта отражаются по Д 51 «Расчетные счета» К 86 «Целевое финансирование» [7].

В процессе проверки анализируются следующие источники:

- журнал учета выполненных работ по каждому объекту строительства (форма № КС-6);
- отчет материально ответственного лица (форма № М-19);
- отчет о ежемесячном расходе материалов в строительстве;
- акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2);
- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3);
- регистры бухгалтерского учета материалов по счету 10.

Проверка осуществления расходов на капитальное строительство заключается в проверке соблюдения правил аналитического учета. В бухгалтерском учете затраты на строительство группируются по технологической структуре расходов, которая определяется сметной документацией [6].

Существует структура расходов, которая включает затраты на строительные работы, работы по монтажу оборудования, приобретение оборудования, сданного в монтаж и оборудования, не требующего монтажа, инструменты, инвентарь, а также прочие капитальные затраты и затраты, не увеличивающие стоимость основных средств [8].

Типичные ошибки, выявляемые в ходе аудита, при учете капитальных вложений, можно обозначить как:

- 1) завышение объемов строительства, в том числе завышение списания материалов, неверный расчет трудозатрат и т.д.;
- 2) неправильное применение строительных материалов, например, замена дорогих материалов более дешевыми;
- 3) невыполнение отдельных скрытых работ, утвержденных проектно-сметной документацией.

Таким образом, для устранения выявленных в ходе аудиторской проверки ошибок учета, а также его дальнейшей оптимизации, можно дать следующую рекомендацию:

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные-монтажные работы отразить у застройщика на счете 08 «Капитальные вложения» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

С точки зрения бухгалтерского учета, отражение стоимости выполненных строительно-монтажных работ сводится к контролю основных показателей, арифметической проверке расчетных документов и своевременному отражению в регистрах бухгалтерского учета.

Отражение происходит следующим образом:

Д 08/3 К 60 — отражена стоимость принятых к оплате строительно-монтажных работ; ошибки, допущенные на этой стадии сбора информации об объемах капитальных вложений, объясняются, как правило, несвоевременным отражением сумм расчетов.

В зависимости от того, к какому периоду относится выявленное завышение, оформляются проводки:

Д 08 К 60 — в случае, если завышение имеет место на объектах, не сданных в эксплуатацию, затраты по которому числятся в составе незавершенного строительства, а завышение выявлено до окончания отчетного периода;

Д 60 К 08 — в случае если, суммы завышения выявлены в следующем отчетном периоде;

Д 60 К 96 — суммы завышения по объектам, принятым в эксплуатацию, суммы финансирования по которым списаны, а хозяйственные отношения с подрядной организацией не прекращены; проводка оформляется, если строительство осуществлялось за счет привлеченных средств или в интересах инвестора; удержанные суммы должны быть возвращены инвестору;

Д 63 К 96 — отражается в случае, если строительство завершено, а договорные отношения с подрядной организацией не продлены.

Данная ситуация является самой сложной для заказчика: ведение претензионной работы требует больших трудовых и финансовых затрат, а также несет налоговые последствия, так как Положением о составе затрат списание таких расходов на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль не предусмотрено.

Также стоит отметить, что строительство является сложной областью хозяйственной деятельности и выявление некоторых видов нарушений возможно только при участии эксперта-строителя, что должно быть заранее предусмотрено аудитором.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1>.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2>.

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

4. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] : федер.



закон от 25.02.1999 г. № 39. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_22142](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22142).

5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс] : письмом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=3053>.

6. Ковалев В.И. Практические возможности применения основных методов оценки риска инвестиционного проекта / В.И. Ковалев // Проблемы экономики и современного менеджмента, 2012.

7. Шеремет А.Д. Аудит: учеб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — М. : ИНФРА-М, 2014.

8. Юсупова О.А. Инвестиционное кредитование в условиях кризиса / О.А. Юсупова // Инновационная экономика и общество. — 2015. — № 2 (8). — С. 122–129.

### Информация об авторе

*Дернова Анна Юрьевна* — студент, Омский государственный университет путей сообщения, 644046, г. Омск, пр. Маркса, 35, e-mail: [anya.shapran@yandex.ru](mailto:anya.shapran@yandex.ru).

### Author

*Dernova Anna Yurevna* — student, Omsk state transport university, 35, Marks av., Omsk, 644046, e-mail: [anya.shapran@yandex.ru](mailto:anya.shapran@yandex.ru).

УДК 657.1

**Е.А. Кутузова**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

## **ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ: ЗАРУБЕЖНАЯ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА**

В данной статье рассмотрено четыре уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета материально-производственных запасов в России, дан сравнительный анализ Положения по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных ценностей» и Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» по основным признакам сравнения (классификация МПЗ, оценка активов, включение в себе стоимость затрат по займам, отражения в отчетности), а также определены основные проблемы при переходе к МСФО.

*Ключевые слова:* нормативное регулирование, материально-производственные запасы, ПБУ, МСФО, бухгалтерский учет, законодательство, РСБУ, материалы, запасы, сравнительный анализ.

## **THE NORMATIVE REGULATION OF ACCOUNTING OF INVENTORIES: FOREIGN AND DOMESTIC PRACTICE**

This article describes the four levels of normative regulation of accounting of inventories in Russia, a comparative analysis of the accounting Regulations 5/01 «Accounting of material-industrial values» and International accounting standard (IAS) 2 «Inventories» on the main features of the comparison (classification of inventories, valuation of assets, the inclusion of their costs for borrowing costs that are reflected in the financial statements), and identified key problems in the transition to IFRS.

*Keywords:* regulation, inventories, GAAP, IFRS, accounting, law, company, materials, stocks, comparative analysis.

Материально-производственные запасы занимают важное место среди оборотных средств организации. Грамотный и своевременный учет движения материально-производственных запасов (МПЗ) позволяет правильно рассчитать налог на добавленную стоимость, себестоимость производимой продукции и, в конечном счете, финансовый результат.

Целью данной работы является рассмотрение нормативного регулирования учета материально-производственных запасов в России и сравнение Положения по бухгалтерскому учету с МСФО.

Нормативные документы, регламентирующие правила ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, подразделяются на четыре уровня:

1) к документам первого уровня относят законодательные акты, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, прямо или косвенно регламентирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2) документами второго уровня являются Положения по бухгалтерскому учету, которые разработаны на основе стандартов международной финансовой отчетности и определяют правила ведения бухгалтерского учета конкретных объектов;

3) в состав документов третьего уровня входят план счетов, методические рекомендации (указания), комментарии, письма Минфина РФ и другие;

4) документы четвертого уровня разрабатываются непосредственно в самой организации (Приказ об учетной политике, рабочие планы счетов, график документооборота и другие) [1].

Основным нормативным документом первого уровня является Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данный законодательный документ раскрывает основные понятия, правовые основы, принципы бухгалтерского учета, регламентирует правила ведения бухгалтерского учета на предприятии, требования к учетной политике организации, пер-

вичным документам, регистрам, определяет порядок инвентаризации и другие [1]

Положения по бухгалтерскому учету конкретизируют закон «О бухгалтерском учете». Данные документы определяют свод правил, которые устанавливают порядок учета и оценки определенных объектов.

Важнейшим документом второго уровня, регламентирующим правила учета МПЗ на предприятии, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных ценностей» 5/01 [5].

В ПБУ утверждено, что материально-производственные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости.

В ПБУ 5/01 определены три способа отпуска материально-производственных запасов в производство:

– по себестоимости каждой единицы. Данный способ характерен для случаев, когда организация использует материально-производственные запасы в особом порядке (драгоценные металлы, камни и т.п.) или когда речь идет о запасах, которые не могут быть заменены обычным способом;

– по средней себестоимости. Оценка производится по каждой группе материалов путем деления их общей себестоимости на их количество;

– ФИФО. Запасы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых во времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

Также важным документом второго уровня выступает «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», которое регламентирует правила ведения бухгалтерского учета, документирования хозяйственных операций, оценку и инвентаризацию имущества и обязательств, порядок представления бухгалтерской отчетности, а также представляет требования к оценке отдельных статей бухгалтерской отчетности, в том числе и материалов (в составе статьи «Сырье, материалы, готовая продукция и товары») [6].

В числе важных документов третьего уровня выделяют план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

В плане счетов предусмотрены следующие счета для учета материалов:

- 10 «Материалы»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» [11].

Также в состав документов третьего уровня входят методические указания, разрабатываемые Министерством финансов РФ, другими ведомствами и министерствами, объединениями организаций или крупными компаниями, с целью интерпретации и детализации нормативных документов первого и второго уровней [10]. Для бухгалтерского учета материалов выделены следующие методические указания:

- «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» раскрывают понятие «материально-

производственные запасы», определяют задачи и требования к ведению учета, правила оценки, порядок инвентаризации и проверки МПЗ, разъясняет методологию ведения бухгалтерского учета по видам операций, связанными с движением МПЗ (поступление, порча, недостача, отпуск МПЗ) [3];

– «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» устанавливают порядок и сроки проведения инвентаризаций [4];

Документы четвертого уровня разрабатываются непосредственно на самом предприятии. К ним относятся Учетная политика, указания, положения, приказы и другие документы, являющиеся внутрифирменными стандартами.

Сравнительный анализ ПБУ 5/01 «Учет материально производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы». На данном этапе развития бухгалтерского учета постепенно происходит переход к международным стандартам бухгалтерской отчетности. Основным документом, регламентирующим учет материально-производственных запасов, является Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В международной практике правила ведения учета материально-производственных запасов определены в МСФО 2 «Запасы». Основным вопросом в учете запасов МСФО 2 ставит определение суммы затрат, которая признается активом и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки [2].

Рассмотрим основные различия между ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы».

1. Классификация МПЗ. В ПБУ 5/01 к материально-производственным запасам относятся материалы, сырье, готовая продукция и товары, в МСФО 2 в структуре запасов выделены материалы, сырье, незавершенное производство, готовая продукция и товары. Основным отличием данных формулировок можно выделить то, что в российской практике учета незавершенное производство не относится к материально-производственным запасам (п. 4, ПБУ 5/01), его учитывают в расходах организации.

2. Оценка актива. В ПБУ запасы оцениваются по фактической себестоимости. В МСФО запасы оцениваются по наименьшей из двух стоимостей: себестоимость приобретения и чистая цена продаж. Чистой ценой продажи является сумма, которую ожидает получить предприятие от продажи запасов в ходе обычной деятельности. В российской практике создается резерв под обесценение материальных ценностей [7].

3. Включение в себестоимость затрат по займам. В российской практике в затраты включены проценты по займам, специально привлеченным для приобретения МПЗ. По МСФО займы включаются в состав затрат при длительном производственном цикле и несерийном производстве [7].

4. Отражение в отчетности. В IV разделе ПБУ прописано, что в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки МПЗ (по видам, группам);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

– о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей [5].

В МСФО указано, что в отчетности должны быть отражены следующие данные:

– общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием;

– балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;

– величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;

– сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде;

– сумма любой реверсивной записи в отношении уценки, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде;

– обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов;

– балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств [2].

Можно сделать вывод о том, что информация, раскрываемая по нормам МСФО, наиболее обширная и полная.

Общей чертой МСФО 2 и ПБУ 5/01 можно назвать оценку при списании МПЗ тремя способами: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и ФИФО.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что МСФО 2 «Запасы» принимает понятие «материально-производственные запасы» в более широком смысле, рассматривает несколько видов оценок активов и наиболее полно раскрывает информацию о МПЗ в бухгалтерской отчетности.

Необходимость перехода на МСФО обусловлена, прежде всего, привлечением зарубежных инвесторов. Для оценки деятельности предприятия инвестор должен изучить показатели финансовой отчетности организации. Гораздо проще осуществлять оценку отчетности, если она оформлена в соответствии с международными стандартами.

На данный момент многие крупные предприятия ведут отчетность как по стандартам, принятым в Российской Федерации, так и по МСФО. Но большинство организаций малого и среднего бизнеса до сих пор руководствуются только ПБУ при ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Одной из наиболее острых проблем при переходе организации на МСФО является недостаток кадровых и финансовых ресурсов. Для ведения отчетности по нормам МСФО и согласно российским стандартам параллельно или методом трансформации требует привлечения высококвалифицированных специалистов и денежных вложений [10].

Проведенное исследование показывает, что подходы к ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности, прописанные в российских стандартах и МСФО, максимально приближены. Однако российские стандарты со-

храняют некоторые отличия от международных. Эти отличия могут привести к тому, что показатели в отчетности будут различны, даже при общности подходов к учету запасов [8].

Внедрение МСФО продиктовано экономическими условиями, но скорость этого процесса зависит от эффективности содействия государства и бизнесом.

### Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/ias\\_02.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf).

3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111057](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111057).

4. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_7152](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152).

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107302](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107302).

6. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081).

7. Ахметова А.С. Сравнительный анализ МСФО и ПБУ по учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] / А.С. Ахметова // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов. — Режим доступа : <http://www.jurnal.org/articles/2010/ekon34.htm>.

8. Каныгина О.И. Сравнение международных и национальных норм и правил по учету материально-производственных запасов / О.И. Каныгина // Молодой ученый. — 2014. — № 4.2.

9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебник / Н.П. Кондраков. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2011. — 504 с.

10. Маркарьян Э.А. Управленческий анализ в отраслях / Э.А. Маркарьян, С.Э. Маркарьян, Г.П. Герасименко. — М. ; Ростов н/Дону : Издательский центр «МарТ», 2010. — 320 с.

11. Новый план счетов бухгалтерского учета. — М. : Проспект, 2012. — 128 с.

12. Черемисина С.В. Бухгалтерский и налоговый учет / С.В. Черемисина, Н.А. Тюленева, А.А. Земцов. — Томск : Изд-во «Ветер», 2010. — 672 с.

## Информация об авторе

*Кутузова Екатерина Алексеевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: ea\_kutuzova@mail.ru.

## Author

*Kutuzova Ekaterina Alekseevna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: ea\_kutuzova@mail.ru.

УДК 657.24

**Т.Н. Таюрская**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## УЧЕТ ГСМ: КАКОЙ СПОСОБ ВЫБРАТЬ

Каждая организация, имеющая в наличии транспортное средство, сталкивается с вопросом как правильно вести учет ГСМ. В статье описываются способы учета ГСМ — учет по нормам, установленным Минтрансом России, учет по собственным нормам, учет с помощью датчиков топлива и спутниковой системы слежения. Рассмотрены их плюсы и минусы. Также рассмотрена возможность ведения самостоятельно разработанной формы путевого листа и отражены проводки по списанию ГСМ в бухгалтерском учете.

*Ключевые слова:* транспортное средство, учет ГСМ, нормы расхода топлива, путевой лист.

**T.N. Tayurskaya**

Baikal State University,  
Irkutsk

## THE ACCOUNTING OF FUELS AND LUBRICANTS: WHICH WAY TO CHOOSE

Each organization, having presence in the vehicle faces the question how to keep a record of fuel and lubricants. The article describes the methods of accounting of fuel — the accounting standards laid down by the Ministry of transport, accounting for its own standards, accounting by sensors of fuel systems and satellite tracking. Discusses their pros and cons. Also considered the possibility of conducting an independently designed shape directions and reflected the transaction on write-off of fuel in accounting.

*Keywords:* the vehicle, accounting POL, the rates of consumption of fuel, driving directions.

Практически в любой организации, учреждении, предприятии вне зависимости от рода ее деятельности, а тем более в транспортной компании имеются транспортные средства. Поэтому каждая организация на практике сталкивается с проблемой учета ГСМ. Правильное списание расходов на топливо очень важно. Во-первых, ГСМ уменьшает базу, с которой рассчитывается налог на прибыль, во-вторых расходы организации на топливо должны быть экономически обоснованы и не должны приносить убыток.

Для этого организация должна выбрать способ учета. Но вот какой?

Сегодня со стороны государства нет жесткой регламентации учетного процесса и организации самостоятельно разрабатывают учетную политику на основе установленных государством общих правил бухучета. Поэтому организация вправе выбрать сама способ учета, а также установить нормы расхода топлива.

Обычно списание ГСМ производится путем перемножения количества пройденных километров, согласно спидометру или количества отработанных моточасов на норму расхода.

Но вопрос в том, что взять за норму. Завышенные нормы ведут к неоправданным расходам организации, документально списанное, но практически не израсходованное топливо, может подвергаться хищению.

Занижение норм наоборот приводит к недостатке, хотя оно было израсходовано по назначению.

Можно выделить несколько способов учета ГСМ:

- 1) учет ГСМ по нормам, установленным Минтрансом России;
- 2) учет ГСМ по собственным нормам:
  - а) установленным согласно имеющейся технической документации к транспортному средству,
  - б) опытным путем — путем анализа статистики фактического использования транспорта и произведения замеров, в зависимости от сезонности, времени года и прочих факторов;
- 3) учет ГСМ с помощью датчиков уровня топлива и спутниковой системы слежения.

Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки.

Для большинства автомобилей, Минтранс России распоряжением от 14 марта №АМ-23-р, утвердил готовые нормы расхода. Эти нормы разработаны для прямой трассы и качественного дорожного покрытия. Для того, чтобы эти нормы соответствовали реальной действительности Минтранс предлагает эти нормы постоянно корректировать с помощью поправочных коэффициентов (поправка на кондиционер 7–10 %, поправка на зимнее время года в зависимости от климатического района 5–20 %, корректировка, если машины ездят в сельской местности или густонаселенных городах. Для городов свыше 1 млн человек норма увеличивается на 20 %, свыше 3 млн на 25 % и т.д.)



Таким образом, нормы разработанные Минтрансом России необходимо постоянно корректировать, исходя из условий эксплуатации автомобиля. И зачастую эти корректировки приводят к фактическому завышению норм.

Согласно письма Минфина России от 3 июня 2013 г. №03-03-06/20097, чтобы признать в налоговых расходах стоимость ГСМ компании не обязательно руководствоваться нормами Минтранса, поэтому организация вправе вести учет ГСМ по собственным нормам. Они могут быть установлены согласно имеющейся технической документации к транспортному средству и опытным путем — путем анализа статистики фактического использования транспорта и произведения замеров, в зависимости от сезонности, времени года и прочих факторов.

В технической документации автомобиля указывается стандартный расход ГСМ для данного транспортного средства. И на основании этих данных устанавливаются нормы для различных погодных условий, времени года, также необходимо учесть загруженность дорог, транспорта и др. Но к сожалению не всегда в технической документации можно найти всю необходимую информацию, кроме того паспортный расход топлива, замерен в ходе испытаний нового автомобиля, для предоставления сведений о топливной экономичности транспортных средств различных марок и моделей при идентичных условиях. Для пользования этими данными необходимо учитывать год выпуска автомобиля, пробег и другие факторы.

Учет по нормам, установленным опытным путем основан на замерах топлива в баке в начале и конце поездки. Все замеры необходимо узаконить актами, подписанными комиссией, назначенной руководителем организации. Этот способ более точный. Однако и при его использовании необходимо учитывать поправочные коэффициенты, так как невозможно опытным путем учесть всех нюансов (загруженность транспорта, дорог, простои с включенным двигателем и т.д.).

В настоящее время все большую популярность набирает учет ГСМ с помощью датчиков уровня топлива и системы слежения. Организация вправе использовать данные системы ГЛОНАСС или иных систем на основании письма Минфина России от 16.06.2011 г. №03-03-06/1/35, в котором сообщает, что при составлении путевых листов «могут использоваться данные приборов учета и контроля перемещения транспортных средств с использованием системы спутниковой навигации ГЛОНАСС или иных систем, позволяющих достоверно определить пройденный автомобилем путь». При выборе этого способа компания, кроме того, что должна закрепить его в учетной политике, должна также заключить договор на установку и обслуживание этих систем и, обязательно иметь сертификат, подтверждающий правильность показаний приборов.

Этот способ позволяет получить самые точные данные о расходе топлива, заправках, количестве пройденных километров, время поездки, времени работы спецтехники, которую нельзя учитывать по километражу, а так же сливах.

Учет ГСМ с помощью датчиков топлива очень удобен при проведении инвентаризации. Отпадает необходимость проведения замеров или слива топлива из бака для установления его количества.

Однако система спутниковой навигации имеет и свои минусы. Так как датчик топлива устанавливается непосредственно в топливном баке, то многие

недобросовестные водители дизельных машин совершают слив с «обратки». Врезанный кран в обратный трубопровод позволяет водителю спокойно сливать часть возвращаемого в бак топлива. Счетчик показывает повышенный расход, но дистанционно причину его установить можно лишь сравнивая показания двух или более счетчиков на разных машинах.

Кроме того, если сливать топливо через бак в небольших количествах — 2–3 литра, то система факт «слива» не фиксирует.

Если на корпус ультразвукового счетчика установить магнит, то в счетчике повышается напряжение, и он начинает оказывать недостоверную информацию и водителю открывается простор для махинаций [8].

Все это приводит к уменьшению прибыли организации.

Еще одним недостатком этого способа является поломка датчика, техническая неисправность системы слежения или автомобиля.

Таким образом, нельзя вести учет ГСМ полагаясь только на данные счетчиков. Необходимо так же установить нормы расхода. Это можно сделать с помощью той же системы мониторинга и вести учет «гибридным» способом. Для этого нужно для каждого типа транспортного средства утвердить фиксированную норму, но ориентироваться на показания системы мониторинга. При этом в учетной политике необходимо указать, что расход топлива списывается по фактическим показаниям системы мониторинга, но не более установленной нормы [9].

Несмотря на имеющиеся недостатки, учет ГСМ с помощью системы спутниковой навигации позволяет в короткие сроки окупить расходы на ее установку и подключение, а так же уменьшить расход топлива в 1,5–2 раза по сравнению с нормами, предложенными Минтрансом.

Согласно Федеральному закону от 06.11.2011 г. №402 «О бухгалтерском учете», каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. В соответствии с постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78, к первичным документам по учету работ в грузовом и легковом автомобильном транспорте относятся: путевой лист легкового автомобиля (форма № 3), путевой лист грузового автомобиля (форма № 4-с или № 4-п), Журнал учета движения путевых листов (форма № 8) и Товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т). До вступления в силу Закона о бухгалтерском учете № 402-ФЗ путевой лист имел строго унифицированную форму, но сегодня она является не совсем удобной вследствие ее громоздкости и ограниченного срока действия — путевой лист выдается на один день. Поэтому сейчас этот документ является лишь рекомендованным к применению и перевозчики могут разрабатывать форму путевого листа сами, оформив его не на один день, а на любой срок (смену, несколько дней, неделю) не превышающий одного месяца. В самостоятельно разработанной форме документа должны отражаться все реквизиты, предусмотренные Законом о бухучете, а также прослеживаться экономическая целесообразность ведения самостоятельной формы.

Самостоятельно разработанный путевой лист необходимо узаконить, прописав его в учетной политике.

В путевом листе обязательно должны быть отражены следующие реквизиты: порядковый номер, дата выдачи, срок действия, сведения о собственнике (владельце) транспортного средства, штамп и печать организации, сведения о транспортном средстве (показания одометра при выезде транспортного средства из гаража (депо) и его заезде в гараж (депо), сведения о водителе (ФИО, номер водительского удостоверения).

Если автомобиль перевозит груз, то к путевым листам должны быть приложены товарно-транспортные накладные, оформленные надлежащим образом.

Сведения о пробеге автомобиля, заправке и о массе перевозимого груза, приведенные в путевом листе и товарно-транспортной накладной, служат расчетной базой для определения нормируемого расхода топлива по конкретному автомобилю. Очень важными сведениями для налогообложения, которые фиксируются в путевом листе являются — служебное задание и ключевые пункты маршрута, так как в этих данных можно легко найти неподтвержденные расходы. При использовании данных систем слежения, перевозчик, для подтверждения маршрута и расхода топлива имеет право в дополнение к путевому листу использовать данные системы навигации (письмо Минфина России от 16.06.2011 г. № 03-03-06/1/354). Распечатки, заверенные подписью должностного лица, считаются неотъемлемой частью путевого листа.

На основании путевых листов составляется сводный документ (накопительная ведомость, акт на списание), в котором указывается общее количество топлива по видам, маркам. В соответствии с этим документом расходы на ГСМ списывают на себестоимость продукции (работ, услуг).

В бухгалтерском учете списание ГСМ отражается проводкой:

Дт 20 (23, 26, 44) Кт 10-3 «Топливо» (аналитический учет: «ГСМ в баках транспортных средств» и др. соответствующие субсчета)  
в фактически израсходованном количестве.

Затраты, связанные с перевозочным процессом, могут отражаться на балансовом счете 20 «Основное производство» или 44 «Расходы на продажу» (только для торговых организаций). Затраты на содержание служебного автотранспорта отражаются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы». Предприятия, имеющие парк автомобилей, отражают затраты, связанные с их содержанием и эксплуатацией, на балансовом счете 23 «Вспомогательные производства».

На каком счете вести учет затрат зависит от целей использования автомобилей. Так при использовании грузового автомобиля для перевозки грузов по заказам сторонней организации, затраты на ГСМ отражаются на счете 20, а использование легкового автомобиля для служебных поездок, связанных с управлением организацией, затраты отражаются на счете 26 и т.д.

Как учитывать ГСМ организация вправе решать сама. Ее выбор может зависеть от количества транспортных единиц, объема работы, специфики и т.д. Но в любом случае она должна свой выбор отразить в учетной политике.

## Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).
2. О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» [Электронный ресурс] : распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_76009](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_76009).
3. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте [Электронный ресурс] : Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23913](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23913).
4. О порядке документального подтверждения расходов на приобретение топлива в целях исчисления налога на прибыль [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ от 16.06.2011 г № 03-03-06/1/354. — Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=97568>.
5. О применении норм Минтранса для учета в расходах стоимости горюче-смазочных материалов, используемых в служебных автомобилях [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 03.06.2013 г. № 03-03-06/20097. — Режим доступа : <http://www.audit-it.ru>.
6. Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.litsoch.ru>.
7. Нормы расхода топлива Минтранс: как безопасно списать ГСМ [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.glavbukh.ru/art/17751-27-01-2016-normy-rashoda-topлива-mintrans-spisat-gsm>.
8. Как обмануть счетчики топлива на ГЛОНАСС [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.endsnw.ru/faq-glonass/260-kak-obmanut-dut-glonass>.
9. Ожерельев М. Учет как политика: мониторинг транспорта и налогообложение [Электронный ресурс] / М. Ожерельев. — Режим доступа : <http://ati.su/Media/Article.aspx?HeadingID=4&ID=4573>.

## Информация об авторе

*Таюрская Татьяна Николаевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [tayurn@rambler.ru](mailto:tayurn@rambler.ru).

## Author

*Tayurskaya Tatyana Nikolaevna* — Student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [tayurn@rambler.ru](mailto:tayurn@rambler.ru).

**Е.С. Степочкина**  
Омский государственный университет путей сообщения,  
г. Омск

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАБОТНИКАМИ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

В данной статье говорится о заработной плате, что заработная плата несет социальную функцию. Оплата труда для работника является основным материальным источником, так как от нее зависит уровень жизни работника и членов его семьи. Зарплата устанавливается с учетом личного вклада каждого сотрудника в конечные результаты работы предприятия. Работодатель должен обеспечить своему работнику ту зарплату, которую он считает справедливой за свой труд, образования, квалификацию, а также сложность выполнения своей работы.

*Ключевые слова:* заработная плата, вознаграждение, надбавка к заработной плате.

**E.S. Stepochkina**  
Omsk State Transport University,  
Omsk

## **THE ACCOUNTING OF SETTLEMENTS WITH EMPLOYEES ON WAGES**

This article refers to wages that wages have a social function. The remuneration to the employee is the primary material sources, because it depends on the standard of living for a worker and his family. Salaries are set taking into account the personal contribution of each employee to the final results of the company. The employer must provide the employee the salary which he considers fair for his work, education, qualifications, and the complexity of their work.

*Keywords:* Wages, reward, fee, salary increase.

Учет труда и его оплата — это один из главных объектов бухгалтерского учета каждого хозяйствующего субъекта. Следует не только правильно отразить расчеты по заработной плате в бухгалтерском учете, но и правильно рассчитать необходимую сумму, причитающуюся к выплате каждому работнику по всем основаниям, а также вовремя удержать из заработной платы суммы обязательных или иных вычетов.

Таким образом, заработная плата (оплата труда работника) — это вознаграждение за труд, который на прямую зависит от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы.

В данное время трудовые доходы работника определяются по личным вкладам, с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются [1]. Денежная оценка оказываемых учреждению услуг со стороны работника проявляется в форме

оплаты труда за те или иные физические либо интеллектуальные усилия. Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством, величину минимального размера оплаты труда в Российской Федерации с 01 января 2016 года составляет 6204 рублей 00 копеек [3].

Основной частью заработной платы являются социальные гарантии, предоставляемые работникам в соответствии с российским законодательством: оплачиваемый отпуск за отработанное время; оплачиваемый отпуск на учебу; оплачиваемые дни нетрудоспособности; оплачиваемый отпуск по беременности и родам; страхование жизни; отчисления в Пенсионный фонд Российской Федерации; выплаты гарантированных пособий.

В целях привлечения и удержания подходящих квалифицированных сотрудников организации разрабатывают гибкие планы по льготам и выплатам. Таким образом, социальный пакет может быть представлен такими выплатами и льготами, как:

- выплата единовременных выплат к юбилейным датам, отпуску, для оплаты лечения;
- единовременные выплаты при уходе на пенсию, а так же регистрации брака;
- оплата образования детей, путевок для отдыха и лечения, оплата спортивно-оздоровительных услуг;
- иные формы выплат, которые призваны стимулировать работника к повышению квалификации и уровня образования (за квалификационный разряд или категорию, за ученую степень или звание, за владение иностранным языком и т.п.), приверженность фирме (непрерывная и длительная работа в данной организации);
- оплата стажировок и курсов повышения квалификации.

В следствии рыночных преобразований принятие решений, связанных с организацией оплаты труда и социальной защищенностью членов трудового коллектива, возложено на хозяйствующие субъекты.

Между работодателем и работником существуют правовые положения трудовых отношений, которые определены в Трудовом кодексе Российской Федерации [2].

Главная задача трудового законодательства считается установление государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, защита прав и интересов сотрудников и работодателей, так же создание благоприятных условий труда [2].

Согласно статье 130 Трудового кодекса Российской Федерации государство устанавливает и гарантирует:

- меры, обеспечивающие увеличение уровня реального содержания заработной платы;
- величину минимального размера оплаты труда в Российской Федерации (с 1 января 2016 года МРОТ составляет 6204 рублей 00 копеек) [3];
- ограничение оплаты труда в натуральной форме;

– федеральный государственный надзор за соблюдением трудового законодательства и других нормативно-правовых актов, содержащих нормы трудового права, включающий в себя проведение проверок полноты и своевременности выплаты заработной платы и реализации государственных гарантий по оплате труда [6];

– обеспечение получения сотрудником заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности в соответствии с федеральными законами;

– ответственность работодателей за нарушение требований, установленных трудовым законодательством, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями;

– ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы по распоряжению работодателя, а также размеров налогообложения доходов от заработной платы;

– сроки и очередность выдачи заработной платы.

Оплата труда производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). Часть заработной платы, выплачиваемая в не денежной форме, законодательством ограничена — она не может превышать 20 % от начисленной месячной заработной платы, при этом оплата труда в натуральной форме возможна только по письменному заявлению работника.

Выплата заработной платы, осуществляется в установленные сроки не реже чем дважды в месяц, вне зависимости от формы оплаты труда. Дни выплат устанавливаются правилами внутреннего распорядка организации, трудовым договором, коллективным договором. Следовательно, никакие локальные документы организации не могут нарушать Трудовой кодекс Российской Федерации [2] в отношении оплаты труда два раза в месяц.

Различают основную и дополнительную оплату труда: основная оплата труда — это начисленная работникам за отработанное время, количество выполненных работ, а так же их качество; дополнительная оплата труда — это выплаты за непроработанное время (предусмотренное законодательством по труду).

В настоящее время применяются повременная и сдельная формы оплаты труда: повременной оплате труда — производится оплата за проработанное время, а при сдельной — за выработку [4].

Обязанность работодателя производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормы, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни и др. согласна статье 149 Трудового кодекса Российской Федерации [2].

В некоторых случаях организация должна выплатить сотруднику те или иные суммы за неотработанное время. К таким выплатам относятся:

– пособия по временной нетрудоспособности;

– отпускные.

Задачи, обеспечивающие учет расчетов по оплате труда в бухгалтерском учете:

- проведение инвентаризационных расчетов с соблюдением требования законодательства, в соответствии с принятой от работника продукции по установленным окладам и премиям [7].

- соблюдение законодательства при осуществлении расчетов по оплате труда с работниками;

- начисление заработной платы и удержаний в установленные законом сроки в соответствии со штатным расписанием, трудовым договором, а также в соответствии с законодательством РФ;

- осуществление контроля за рациональным использованием трудовых ресурсов, сумм оплаты труда;

- оформление первичных документов и регистров учета, необходимых для отражения в бухгалтерском учете указанных операций;

- составление отчетности по обобщенным данным по заработной плате и предоставление ее в соответствующие органы в установленные законом сроки.

В состав затрат по обычным видам деятельности включается оплата труда:

- рабочих, занятых в процессе продажи готовой продукции или товаров;

- рабочих основного, вспомогательного и обслуживающего производств, занятых в процессе изготовления продукции;

- общехозяйственного и общепроизводственного персонала.

Согласно действующему законодательству все выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организациями в пользу физических лиц в рамках трудовых взаимоотношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых считается выполнение работ, оказание услуг, признаются объектом обложения страховыми взносами в Пенсионный Фонд РФ, Фонд Социального Страхования РФ, федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Главным для записи по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» являются расчетные, расчетно-платежные и платежные ведомости, отчеты кассира, реестры невыданной заработной платы [5].

Вовремя не полученную зарплату организация хранит в течение трех лет и учитывает ее на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Депонированная заработная плата» [5].

К регистрам синтетического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» относятся: главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, карточка и анализ счета 70 [5].

Кроме того стоит отметить, что зарплата устанавливается с учетом собственного вклада каждого сотрудника в конечные результаты работы фирмы, задачей каждого руководителя организации является обеспечить своему сотруднику ту оплату труда, которую он сочтет справедливой оплатой собственного труда, при уровне его образования, квалификации, социального положения и трудности производимой им работы. При всем при этом заработная плата должна состоять из трех частей: основная, дополнительная заработная плата и прочие выплаты (премии, надбавки, поощрения).



## Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/nalog2>.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683/http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683).
3. О минимальном размере оплаты труда [Электронный ресурс] : федер. закон от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_27572](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27572).
4. Об исполнительном производстве [Электронный ресурс] : федер. закон от 02.10.2007 г. № 229-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71450](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71450).
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107972](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107972).
6. Юсупова О.А. Аудит : учеб.-метод. пособие / О.А. Юсупова. — Омск, 2015. — 32 с.
7. Юсупова О.А. Управленческий аудит заготовительно-складских процессов промышленного предприятия / О.А. Юсупова. — Омск, 2010.

## Информация об авторе

*Степочкина Елена Сергеевна* — студент, Омский государственный университет путей сообщения, 644046, г. Омск, пр. Маркса, 35, e-mail: [Lenusichka\\_08\\_94@inbox.ru](mailto:Lenusichka_08_94@inbox.ru).

## Author

*Stepochkin Elena Sergeevna* — student, Omsk State Transport University, 35, Marks av., Omsk, 644046, e-mail: [Lenusichka\\_08\\_94@inbox.ru](mailto:Lenusichka_08_94@inbox.ru).

УДК 657.471.1.011.27

**Е.М. Муртазина**  
Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

## ОПТИМИЗАЦИЯ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье описывается комплексная методика оптимизации расходов предприятия по обычной деятельности путем внедрения системы «АВ-

костинга», совмещенной с построением эконометрической модели деятельности организации с последующим регрессионным анализом. Данная система позволит объективно и экономически обоснованно включить затраты в себестоимость и уменьшить погрешность от неправильного формирования данного показателя, а также даст представление о нормировании затрат и пределах nivelирования. Таким образом, полученная комплексная методика оптимизации расходов предприятия произведет сокращение затрат организации без экономического ущерба его будущей деятельности.

*Ключевые слова:* оптимизация, расходы по обычной деятельности, эконометрическая модель организации, система «АВ-костинга», снижение издержек, калькуляция себестоимости.

**E.M. Murtazina**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

### **THE EXPENSE OPTIMIZATION ON REGULAR ORGANIZATION ACTIVITY**

In article describe the complex method of an expense optimization of the entity of regular activities by implementation of the «AB-costing» system combined with creation of an econometric model of organization activity with the subsequent regression analysis. This system will allow to include objectively and economically reasonably costs in cost value and to reduce an error from the wrong forming of this indicator, and also will give an idea about regulations of costs and leveling limits. Thus, the received complex technique of an expense optimization of the entity will make cost reduction of the organization without economic damage of its future activities.

*Keywords:* optimization, expenses on regular activities, an econometric model of the organization, the AV-kostinga system, cost reduction, cost value calculation.

В условиях экономической нестабильности, экономического и финансового кризисов, а также возрастающей конкурентной борьбы очень важно разрабатывать эффективную политику хозяйственной деятельности организации, которая включает в себя планирование и контроль доходов и расходов по обычной деятельности. В условиях кризиса залогом рентабельности выступает оптимизация расходов по обычной деятельности.

Проанализировав современную практику оптимизации операционных расходов, приходим к выводу, что так называемая оптимизация заключается в сокращении самых ресурсоемких статей затрат, а именно фонда оплаты труда и налогов с заработной платы работников, а также сокращения затрат по материальным запасам. Это достигается путем сокращения персонала и номенклатуры продукции (работ, услуг), которые являются менее ликвидными. Однако это можно назвать оптимизацией только в краткосрочном периоде, так как продолжение деятельности подразумевает развитие, которое требует расширенного ассортимента и увеличенного объема реализации.

Современные условия ведения бизнеса требуют более качественного и глубокого подхода к оптимизации деятельности организации. Так, ключевым аспектом является сокращение экономически неоправданных затрат, отсутствие которых не окажет существенного влияния на деятельность организации в долгосрочном периоде.

Необходимость создания новых методик учета расходов по обычной деятельности предприятия обусловлена недостаточной и устаревшей методологической базой учетно-аналитического обеспечения расходов, что доказывает актуальность выбранной темы исследования.

Исследуя деятельность фирмы, нобелевский лауреат в области экономики Рональд Коуз пришел к выводу, что эффективность работы предприятия находится в прямой зависимости от затрат на аналогичные хозяйственные операции внутри фирмы и на свободном рынке. Так, основные постулаты теории Рональда Коуза заключаются в следующем:

– если издержки внутри предприятия меньше аналогичных издержек на альтернативном рынке, имеет смысл содержать в структуре штат персонала, вкладывать экономические ресурсы внутри предприятия;

– если издержки предприятия больше аналогичных издержек на свободном рынке, то выгоднее будет сократить данную статью затрат и привлечь ресурсы сторонних организаций [3, с. 172].

В данной статье, будет предложена методика по применению регрессионного анализа с построением эконометрической модели оптимизации хозяйственной деятельности, а также применение системы калькуляции себестоимости «АВ-костинга».

Стоит отметить, что традиционные системы калькуляции себестоимости (позаказный, попередельный и нормативный методы) не смотря на повсеместное применение, не обеспечивают соответствия реалиям современной экономики. Постоянно меняющиеся условия рынка требуют более эффективного управления предприятием, его издержками.

Главным недостатком этих систем является использование одной базы распределения затрат, что не может обеспечить правильность определения себестоимости, если речь идет не об идентичных продуктах. Такое «сглаживание» себестоимости приведет к занижению или завышению реальной себестоимости, что отрицательно повлияет на механизм планирования и процесс оптимизации бизнеса.

На сегодняшний день эффективным считается такой учет расходов, который дает комплексное и детальное представление о расходах организации на каждом этапе хозяйственной деятельности, основанный на современных научных методиках учета и анализа.

Поэтому для оптимизации хозяйственной деятельности предприятия, а именно затрат, рекомендуется использовать систему «АВ-костинга», которая заключается в учете будущих затрат по полной себестоимости. Главной идеей системы является использование более ориентированных на технологические особенности организации баз распределения косвенных затрат, что позволит точно определить себестоимость каждой продукции.

Таким образом, для каждой компоненты косвенных затрат устанавливается дифференцированная база распределения, поэтому каждая составляющая издержек производства относится на себестоимость определенного объекта калькулирования на максимально объективной основе [8, с. 49].

Основу калькуляционной системы «АВ-костинг» составляет особенный подход к формированию себестоимости продукции на предприятиях, имеющих высокий удельный вес косвенных затрат. Распределение затрат осуществляется по принципу установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования — операции (например, установка станка). Данный подход позволяет получать достоверные показатели нормативной и фактической себестоимости как всего бизнес-процесса, так и отдельно взятой операции.

Таким образом, показатель «себестоимости хозяйственной деятельности» создает информационную основу для оптимизации или диверсификации деятельности.

Система «АВ-костинга» имеет 3 основных компоненты:

1) прямые издержки. Применение всех законодательно допустимых возможностей прямого включения затрат в себестоимость продукта;

2) группы косвенных затрат. Постоянно увеличивать количество групп косвенных затрат, пока затраты каждой из групп не станут однородными по содержанию с одной причинно-следственной связью с базой распределения;

3) базы распределения затрат. Выделить эффективную базу распределения для каждой группы затрат [2, с. 192].

Калькуляционной системе «АВ-костинга» присущи следующие преимущества:

– точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов;

– предоставляет объективное обоснование управленческим решениям по ценообразованию и стратегическому планированию;

– дает представление о себестоимости отдельно взятых бизнес-процессов, что позволяет провести диверсификацию.

Так, при методе «АВ-костинга», в отличие от традиционных методов калькуляции себестоимости, объектом учета затрат служит конкретная операция, а объектом калькулирования — операция и обычный объект: продукция или группа продукции.

Метод «АВ-костинга» позволяет максимально точно определить себестоимость единицы продукции, что дает объективное представление о затратах предприятия. Более того, данная система является опорной точкой для применения других узконаправленных систем управленческого учета («таргет-костинг», «точно в срок», калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта), а также для последующего нормирования и стратегического планирования деятельности предприятия.

Как говорилось выше, оптимизация подразумевает экономический анализ поведения затрат предприятия, поэтому предлагается на основании финансовой отчетности организации за ряд лет, построить эконометрическую модель предприятия, которая будет включать в себя все затраты организации, указанные в расходной части отчета о финансовых результатах, позволяющую определить необходимый уровень операционных затрат, чтобы экономическая прибыль была максимальной. В расчетах, рекомендуется использовать метод наименьших квадратов. Подобная эконометрическая модель даст количественную оценку качественным показателям деятельности организации, учтет влияние случайных экзогенных факторов, поэтому полученная модель будет отличаться высокой достоверностью.

Далее, предлагается путем применения регрессионного анализа, определить взаимосвязь и влияние рассматриваемых независимых показателей на прибыль организации. Исходя от полученных результатов, определить какие затраты и до какого предела можно сокращать, дабы не уменьшить экономическую выгоду в будущем, а от каких, согласно теории Коуза, следует отказаться и воспользоваться услугами сторонних организаций.

Данная методика позволит построить статистическую модель, демонстрирующую зависимость среднего (нормативного) значения зависимой переменной (прибыли) от значений независимых переменных (затрат). Экономико-математический анализ позволит установить допустимые пределы сокращения и увеличения затрат, что в свою очередь предаст комплексность производимой оценке.

Предложенный метод создаст нормативное планирование затрат и стратегии развития, отличающейся высокой точностью расчетов и минимальной погрешностью.

Таким образом, приходим к выводу, что традиционные системы калькулирования себестоимости не обеспечивают достоверной информации об уровне затрат предприятия. В связи с этим организациям рекомендовано применять функциональную комплексную методику калькулирования и оптимизации затрат. Предложенная система оптимизации расходов по обычной деятельности будет включать в себя две взаимодополняющие составляющие:

- систему «АВ-костинга», которая позволит сформировать объективное представление о себестоимости продукции на каждой стадии производства, что позволит принимать объективные управленческие решения, направленные на диверсификацию бизнеса;

- математически обоснованное нормирование затрат, вытекающие из построения эконометрической модели и регрессионного анализа.

Полученная комплексная методика оптимизации расходов предприятия произведет сокращение затрат и оптимизацию всех бизнес-процессов без экономического ущерба его будущей деятельности. Данная методика универсальна, и может применяться на предприятиях любой сферы деятельности: торговля, производство, строительство, общественное питание и так далее.

## Список использованной литературы

1. Адамов Н. Бухгалтерская управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. Адамов, Г. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2007. — № 30. — С. 2.
2. Бухалков М. И. Планирование на предприятии : учебник / М.И. Бухалков. — 4-е изд., испр. и доп. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 411 с.
3. Ворст Й. Экономика фирмы : учебник / Й. Ворст, П. Ревентлоу ; пер. с дат. А.Н. Чеканский. — М.: Высшая школа, 2014. — 272 с.
4. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. — М. : Финансы и статистика, 2012 — 560 с.
5. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С.А. Николаева. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 128 с.
6. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбакова. — М. : Финансы и статистика, 2014. — 464 с.
7. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2010. — 534 с.
8. Селезнева Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: учеб. пособие для вузов / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 639 с.
9. Ульяницкая Н.М. Финансовое состояние предприятия: проблемы, анализ, рейтинговая оценка / Н.М. Ульяницкая, Р.Н. Оруджов [и др.] // Вестник Ростовского государственного университета путей сообщения. — 2000. — № 3. — С. 100–106.
10. Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. — М.: Инфра-М, 2011. — 307 с.

## Информация об авторе

*Муртазина Елизавета Марсовна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: liza.murtazina.93@mail.ru.

## Author

*Murtazina Elizabeth Marsovna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: liza.murtazina.93@mail.ru.

**В.А. Лутченко**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

**ПРИОРИТЕТ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ  
В СВЕТЕ РАЗВИТИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ  
ИНСТРУМЕНТОВ В ЭНЕРГЕТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ  
АРКТИЧЕСКОЙ ЗОНЫ РФ**

В статье обозначены интересы Российской Федерации в развитии и освоении Арктической зоны, а также раскрывается важность использования производных финансовых инструментов в деятельности энергетических компаний. Она охватывает описание методики учета ПФИ и их отражение в отчетности согласно международным стандартам. Кроме того, автором выносятся предложения по введению усовершенствованных методов учета финансовых инструментов.

*Ключевые слова:* производные финансовые инструменты, международные стандарты финансовой отчетности, Арктика, нефтегазовая отрасль, энергетические деривативы.

**V.A. Lutchenko**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

**THE PRIORITY OF INTERNATIONAL STANDARDS DUE  
TO THE DEVELOPMENT OF DERIVATIVE ACCOUNTING  
IN THE ENERGY SECTOR OF RUSSIAN FEDERATION  
IN THE ARCTIC ZONE**

The importance of using derivatives in the activities of energy companies and the identifying interests of Russia Federation in the development and exploration of the Arctic zone is described in the article. It covers the description of the treatment of the derivatives and their reflection in the financial statements according to international standards. In addition, the author makes suggestions for the introduction of improved methods of accounting for financial instruments.

*Keywords:* derivatives, international financial reporting standards, Arctic zone, oil and gas industry, energy derivatives.

Длительное время территория Арктики считалась непригодной для жизни человека, а также непроходимой ни водным, ни морским путем. Согласно данным отечественной истории, русские географические экспедиции положили начало исследованиям сибирского побережья Северного Ледовитого океана в 18–19 веках. Также начали осваивать Северный морской путь (СМП), который является одной из самых важных морских магистралей в настоящее время. Но активное изучение арктического региона началось в начале прошлого века.

На основании Конвенции ООН по морскому праву, на территорию морского дна за пределами 200-мильной зоны, можно претендовать странам, в случае доказательства того, что шельф данных стран геологически связан с интересующей зоной. В настоящее время Российская Федерация претендует на право на дополнительную территорию континентального шельфа в Северном ледовитом океане площадью около 1,2 млн кв. км., а также обеспечить прирост прогнозных ресурсов углеводородов на 4,9 млрд т. условного топлива.

Таким образом, сфера развития экономических и социальных интересов современной России в настоящее время перенеслась в Арктический регион.

Факт того, что Арктика является одним из приоритетных регионов в Российской Федерации, подтверждается таким законодательно важным документом, как государственная программа «О социально-экономическом развитии арктической зоны до 2020 года» [1]. В рамках данной программы реализовываются такие подпрограммы как: «экономическое развитие и инновационная экономика», «развитие науки и технологии», «энергоэффективность и развитие энергетики» и другие.

Геополитическая важность энергетического фактора все более проявляется в связи с повышением в последнее время влияния к углеводородному потенциалу арктического региона, в силу обострения конкуренции за будущие источники углеводородов. Кроме того, привлекательной становится перспектива их освоения в связи с изменением климата. Известно, что Арктический регион богат запасами нефти и газа. В свою очередь глобальное потепление позволит разработать ранее недоступные месторождения, а также откроет новые маршруты судоходства.

Как известно, отечественные компании, занимающиеся добычей нефти и газа занимают ведущие позиции на мировых рейтингах энергетических компаний. Например, согласно рейтингу Platts TOP 250 отечественные компании распределили места: Газпром — 4 место, НК Роснефть 6 место, Сургутнефтегаз — 18 место, НК Лукойл — 11 место [5].

Следует упомянуть, что вышеупомянутые компании являются партнерами и «основными реализаторами» государственной компании по освоению и развитию Арктики.

Согласно государственной подпрограмме РФ «Энергоэффективность и развитие энергетики» осуществляется несколько проектов с главными партнерами программы [2]:

- «Приразломное нефтяное месторождение» ПАО «Газпром»;
- «Наульское месторождение» ПАО «НК «Роснефть»;
- «Месторождение Требса и Титова» ПАО «АНК «Башнефть».

Таким образом, обозначается важность проектов, направленных на усовершенствование, улучшение и развитие нефтегазовой сферы.

Арктическая зона является зоной международных интересов. А именно, в список стран арктического шельфа входят такие государства как: Соединенные Штаты Америки, Канада, Дания, Исландия и Норвегия.

Известно, что любое развитие региона сопряжено с ведением бизнеса, развитием бизнес-моделей и учетных систем. В связи с тем, что развитие Арк-



тической зоны РФ проходит на территории с международным участием, то целесообразно вести речь о Международных стандартах финансового учета и отчетности (МСФО).

В связи с тем, что для нашей страны крайне важно сохранить влияние в данном регионе и продолжить освоение и развитие Арктики, то крупные отечественные компании, защищающие национальные интересы используют разные способы, чтобы увеличить свое влияние, а также прибыль.

Одной из сфер, которая в последнее притягивает к себе внимание экспертов являются финансовые инструменты, в частности производные финансовые инструменты, которые пользуются популярностью у энергетических компаний.

Под производным финансовым инструментом (далее - ПФИ) понимается договор, предусматривающий обязанность одной или нескольких сторон в будущем уплатить денежные суммы в зависимости от изменения цены базисного (хеджируемого) актива или индекса цен, но не требующий осуществления существенных по сравнению с ценой базисного актива затрат на момент его заключения [6].

В отличие от российских правил бухгалтерского учета и отчетности согласно МСФО производные финансовые инструменты отражаются в балансе либо как финансовые активы, либо как финансовые обязательства. Финансовые механизмы играют ведущую роль в становлении эффективного функционирования финансовых рынков.

Таким образом, в свете развития экономического потенциала арктической зоны, укрупнения влияния РФ в интересующем северном регионе, мы рассмотрим приоритетность МСФО, находящее свое отражение в таких финансовых механизмах, как производные финансовые инструменты в энергетической отрасли, а также внесем некоторые предложения, касающиеся совершенствования развития финансовых механизмов.

Существует мнение, что ПФИ в отношении энергии не являются деривативами в собственном смысле, поскольку их базисный актив не допускает накопления [7]. Однако, можно предположить, что базисным активом является не сама сделка, а право на нее, в таком случае, ПФИ оказываются возможными. Так, на Нью-Йоркской товарной бирже и Международной нефтяной бирже ведутся торги по ПФИ, базисными активами которых выступают сырая нефть, природный газ, электроэнергия (так называемые энергетические деривативы).

Учет, отражение финансовых инструментов, в том числе и производных, регулируется такими международными стандартами как: МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: понятие и оценка», МСФО (IAS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

Отечественные компании энергетического сектора ориентируются на правила международных стандартов при использовании ПФИ.

В основном компании энергетического сектора, где подразумевается физическая поставка газа и/или нефти, используют в своей практике срочные договоры купли-продажи активов.

Особенность компаний энергетического сектора заключается в возникновении рисков, связанных с энергоносителями. К ним относятся такие риски как: процентный, валютный, риск изменения цен на энергию и прочие. В связи с этим, данные компании нуждаются в хеджировании описанных финансовых рисков. Поэтому, производные финансовые инструменты в силу своей сущности, являются универсальным вариантом в целях хеджирования рисков и в коммерческих целях.

На практике, использование ПФИ осуществляется на основании политики компании, которая утверждается советом директоров или собранием акционеров.

Часть операций имеет форму договоров, которые заключаются и осуществляются с целью получения или поставки физического товара в соответствии с ожидаемыми потребностями компании в отношении продаж, закупок и для целей внутреннего потребления — не входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: понятие и оценка» [3].

В свою очередь, покупка и продажа газа, нефти, нефтепродуктов, а также товаров, не предполагающих поставку, касательно ожидаемой операционной деятельности компании или, если по данным контрактам предусмотрены взаимозачеты встречных требований, то такие договоры отражаются в учете в качестве, интересующих нас, производных финансовых инструментов (ПФИ).

Следует упомянуть, что некоторые долгосрочные договоры, заключенные на поставку газа, содержат в себе условия, представляющие выписанные опционы, которые подпадают по действие международного стандарта МСФО 39. Такие договоры применяются в целях управления рисками влияния изменения цен для оптимизации сроков и точек возникновения обязательств по поставкам природного газа и СПГ. В свою очередь описанные долгосрочные договоры отражаются в бухгалтерском балансе по справедливой стоимости, а ее изменения отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Энергетические компании заключают договоры энергетических деривативов на периоды, для которых отсутствуют рыночные данные. Справедливая стоимость таких деривативов определяется частично на основе публикуемых биржевых цен активных рынков и частично с использованием методов оценки, в которых используются данные, полученные не на основе рыночной информации.

В случае, когда при первоначальном признании таких договоров справедливая стоимость отличается от цены сделки, возникает прибыль по справедливой стоимости или убыток по справедливой стоимости. Такие прибыль и убыток также называются прибылью на дату заключения сделки или убытком на дату заключения сделки. Они, соответственно, переносятся на будущие периоды и амортизируются со списанием в Отчет о прибылях и убытках, исходя из объемов закупок или поставок в течение договорного периода до тех пор, пока не появятся соответствующие рыночные данные. После появления ожидаемых рыночных данных, любые оставшиеся отложенные на будущие периоды прибыли или убытки на дату заключения сделки признаются в отчете о прибылях и убытках.

Все производные финансовые инструменты признаются по справедливой стоимости на дату их возникновения и переоцениваются по справедливой стоимости на каждую отчетную дату. Производные финансовые инструменты отражают-

ся в составе активов, когда справедливая стоимость имеет положительное значение, и в составе обязательств, когда значение справедливой стоимости отрицательное. Взаимозачет активов и обязательств по производным финансовым инструментам и их представление на нетто-основе производятся только тогда, когда существует как юридическое право на взаимозачет, так и намерение проводить нетто-расчеты по договорам производственных финансовых инструментов.

Все вышеописанное подтверждает важность того, что производные финансовые инструменты играют не последнюю роль в становлении и развитии финансового рынка. На основании последних экономических событий, а также повышении роли арктического региона, можно сделать вывод, что ПФИ выходят на первый план у отечественных энергетических компаний. В связи с этим, выносятся предложение по усовершенствованию учета ПФИ для энергетической отрасли.

Согласно следованию принципов Международных Стандартов Финансовой Отчетности и учета, одна из главных концепций состоит в «принципе приоритета экономического содержания над юридической формой». Принцип «приоритета содержания над формой» ориентируется на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования [4].

По нашему мнению, основой успеха развития производных финансовых инструментов в России является следование данному принципу во всех его отражениях. В целях практической реализации следования данному Принципу предлагается основываться на применении управленческой системы учета Центров Ответственности. Как известно, центры ответственности подразделяются на: центр прибыли, центр доходов, центр затрат и другие.

Адаптируя указанный управленческий учет для исследуемой области финансовых инструментов предлагается ввести и обозначить «Центр контроля и реализации финансовых механизмов». В ведении данного Центра будет осуществляться учет, контроль и полное сопровождение сделок с производными финансовыми инструментами.

Согласно международным стандартам, одной из задач данного Центра является распределение производных финансовых инструментов для коммерческих целей и для целей хеджирования. В случае, если ПФИ меняет параметры риска компании в соответствии с ее политикой в области управления рисками и положениями утвержденного руководства, то он относится к инструментам хеджирования. Одной из важных задач Центра ответственности по инструментам хеджирования является то, что отношения хеджирования должны подвергаться документированию с момента их возникновения для обеспечения высокой эффективности производного финансового инструмента в достижении поставленной цели.

Кроме того, согласно международному стандарту 39, Центр ведет контроль по верному признанию ПФИ в бухгалтерском балансе по справедливой стоимости. Отражение прибыли и/или убытка в отчетности зависит от истории возникновения ПФИ, а именно:

– прибыль и убыток, возникшие от изменения СС (справедливой стоимости), в отношении которых не применяется учет хеджирования, отражаются в

составе валовой прибыли или в составе вознаграждения к получению или уплате в Отчете о прибылях и убытках;

– прибыль и убыток, возникшие в целях применения для спекулятивной торговли энергией, представляются в свернутом виде в составе выручки.

Данные нововведения позволят выйти на новый уровень учета финансовых инструментов, в частности ПФИ. Предложенная методика по определению Центра ответственности для ПФИ призвана привлечь более пристальное внимание к финансовым элементам и их возрастающую роль в компаниях в связи с последними экономическими и политическими событиями. А также усовершенствовать и популяризировать учет ПФИ в свете международных стандартов и всевозрастающего внимания к Арктическому региону.

### **Список использованной литературы**

1. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Социально-экономическое развитие Арктической зоны Российской Федерации на период до 2020 года» [Электронный ресурс] : Постановлением Правительства РФ от 21.04.2014 г. № 366. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_162195](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162195).

2. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Энергоэффективность и развитие энергетики» [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 г. № 321. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_162194](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162194).

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://minfin.ru/common/upload/library/no\\_date/2013/ias\\_39.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_39.pdf).

4. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_160581](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581).

5. Рейтинг 250 ведущих энергетических компаний мира по версии Platts [Электронный ресурс] — Режим доступа : <http://top250.platts.com>.

6. Толкование Т-21/2013-КПТ «Учет производных финансовых инструментов» [Электронный ресурс] / Организация-разработчик: ГК «Росатом», дата заседания 21.06.2013. — Режим доступа : <http://www.consultantplus.ru>.

7. Халл Дж. К. Опционы, фьючерсы и другие производные финансовые инструменты [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.twirpx.com/file/172961>.

### **Информация об авторе**

*Лутченко Валерия Алексеевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: [valery.lutchenko@mail.ru](mailto:valery.lutchenko@mail.ru).

## Author

*Lutchenko Valeriya Alekseevna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: valery.lutchenko@mail.ru.

УДК 657

**Н.В. Зиновьева**

Дальневосточный федеральный университет,  
г. Владивосток

### **СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ИДЕНТИФИКАЦИИ ПОНЯТИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

В статье рассматриваются различные подходы к понятию управления финансовой деятельностью, и предлагается подход к современному представлению управления финансами с помощью регулярной менеджмента. Выделяются функции финансового управления и ряд задач, требующих решения для полного понимания сути управления финансами на предприятии. Также раскрываются подготовительные этапы работы менеджеров предприятия для перехода к системе регулярного менеджмента финансовой отчетности.

*Ключевые слова:* финансовая система, регулярный менеджмент, финансовая отчетность.

**N.V. Zinovieva**

Far Eastern Federal University,  
Vladivostok

### **A SYSTEMATIC APPROACH TO THE IDENTIFICATION OF FINANCIAL MANAGEMENT CONCEPT**

The article discusses various approaches to the concept of financial management, and proposes an approach to the modern concept of financial management with the help of regular management. Allocate financial management and a number of problems need to be addressed to fully understand the financial management in the enterprise. Also disclosed are the preparatory stages of the enterprise managers to move to a system of regular management financial statements.

*Keywords:* financial system, regular management, the financial statements.

Современный финансово-экономический анализ деятельности хозяйствующих субъектов в значительной мере не использует огромные объемы важной и ценной информации, которая имеется в официальной бухгалтерской отчетности. Это происходит по причине частого изменения форм отчетности,

содержащей зачастую неоперативную информацию. Эта информация может использоваться только для анализа по итогам квартала или года, а этого совершенно недостаточно для оперативного управления финансами предприятием.

На наш взгляд, для объективной оценки финансовой деятельности предприятия следует уделять основное внимание анализу оперативной бухгалтерской отчетности, например, исследованию бухгалтерских журналов-ордеров, оборотных ведомостей и т.д. Анализ финансовых данных из основных форм отчетности (отчет о прибылях и убытках и бухгалтерский баланс) предприятия позволяет оценить важные показатели, характеризующие структуру источников финансирования, состояния имущества, некоторые результаты деятельности предприятия. Оценка и анализ такой информации обеспечивает сопоставимость с другими предприятиями внутри данной отрасли по определенным отчетным периодам. Помимо этого, напомним, что крупные предприятия в соответствии с российским законодательством обязаны публиковать свою отчетность в открытом доступе, это обеспечивает доступность этой информации для заинтересованных пользователей.

В последние годы часто наблюдаются попытки использования результатов финансового анализа в целях оперативного управления предприятием. Однако финансовый анализ, который опирается только на официальную отчетность, не может заменить в этой области применение методов управленческого анализа.

Управление финансами предприятия — это управление финансовыми ресурсами. Это понятие следует рассматривать с двух сторон. Первый аспект рассмотрения — инвестиционный, второй аспект — финансовый. Другой подход к понятию управления финансами предприятий — это организация управления в сфере денежных отношений относительно формирования, распределения и использование денежных доходов, накоплений и финансовых ресурсов с целью эффективного их использования и повышение платежеспособности организации. Идентификация понятия управления финансовой деятельностью складывается из различных элементов. Всестороннее рассмотрение современных процессов управления финансов хозяйствующих субъектов дает нам понимание дальнейшего развития этой сферы управления. Необходимы кардинально новые подходы к финансовым взаимодействиям, как внутри предприятия, так и трансграничных связей российских и зарубежных компаний. Для решения возникающих вопросов в управлении финансами требуется ряд системных решений.

Рассматривая всецело финансовую систему Российской Федерации стоит отметить, что современная ситуация с решением проблем развития финансовой системы определяет необходимость разработки и реализации глобально ориентированной финансовой политики в условиях взаимодействия мировых финансовых институтов. Существует необходимость формирования современной модели развития финансовых операций [1].

Регулярный менеджмент это относительно новое понятие для российской экономической науки. Часто встречающиеся в экономической литературе определение свидетельствует о том, что регулярный менеджмент представляет собой систему управления экономикой фирмы. Эта система менеджмента обеспечивает наиболее эффективное использование потенциала всех подсистем пред-

приятия и дает высокие гарантии предотвращения критических колебаний от действующих норм показателей деятельности финансовой структуры фирмы. Она включает в себя инструменты планирования, бухгалтерского и финансового учета, аудита и принятия управленческих решений [5].

Создание системы регулярного менеджмента на любом предприятии является результатом долгосрочных подготовительных мероприятий и усилий по организации структуры его управления [2]. Управляющая подсистема оценивает информацию о состоянии финансовых потоков, разрабатывает финансовое планирование и прогнозы с учетом стратегических целей фирмы и состояния внешней среды [3]. Объектом управления является совокупность таких механизмов, как финансовые ресурсы, их размеры, источники формирования финансов, сопутствующие отношения, складывающиеся во внешней и внутренней среде фирмы. Результатами финансового менеджмента являются денежные потоки, которые связывают предприятие с различными финансовыми институтами и заинтересованными и лицами: собственниками капитала, акционерами, инвесторами и другими субъектами взаимодействия.

Бухгалтерская отчетность, оперативная управленческая отчетность финансовых подразделений фирмы, информация банковской системы страны, информация валютных, товарных и фондовых бирж — все это создает базу для информационного обеспечения системы финансового управления. Организация финансовой службы предприятия напрямую зависит от таких характеристик, как территориальный охват деятельности предприятия, масштаб его в рамках существующей отрасли, а также от формы его уставной деятельности [8].

Организация финансовой службы предприятия имеет значительный ряд особенностей, которые определяются следующими факторами. Во-первых, важным являются финансовые отношения между предприятием и государством. Специфика таких отношений определяется при оценке предоставленных налоговых преференций, санкций, бюджетного финансирования, дотаций, а также наложенных пеней и штрафов. Вид формы организации финансовой службы определяется также условиями и методами формирования капитала предприятия, характером распределительных отношений и мерой финансовой ответственности фирмы перед акционерами, учредителями и сотрудниками предприятия. Функции системы финансовой службы реализуются в процессе работы ее субъектов — финансовых управляющих [7]. В круг должностных обязанностей финансового управляющего включается осуществление анализа бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности, планирования будущих периодов, распределение финансовых ресурсов между субъектами предприятия.

Регулярный менеджмент базируется на использовании систем планирования. Например, логистика — это планирование товарно-материальных потоков, бюджетирование — это планирование финансовых и денежных потоков, реструктуризация — это планирование структуры развития предприятия [4]. Планирование всех этих процессов необходимо базировать на реальных потребностях современного рынка и реальных возможностях организации на рынке. Ведь именно от того насколько предприятие использует свои возможности и финансовые ресурсы и зависит его прибыльность.

Первостепенная функция системы финансового управления решается с помощью оценки активов предприятия; оценки величины и состава ресурсов экономического потенциала, поиска и анализа источников финансирования, а также анализа системы контроля за состоянием и эффективностью используемых финансовых ресурсов. Вторая функция финансового менеджмента раскрывается посредством поэтапной оценки объема финансовых ресурсов предприятия, формы их предоставления, степени доступности, своевременности предоставления, стоимости владения данным видом ресурсов, риска, связанного с данным источником средств. Третья функция реализуется с помощью анализа и оценки долгосрочных и краткосрочных инвестиционных решений, оптимальность трансформации финансовых, материальных, трудовых и денежных ресурсов, эффективность вложений в основные фонды, оптимальность состава и структуры оборотных средств, экономической обоснованности реально инвестируемых финансов [6].

Следует отметить, что внедрение регулярного менеджмента предполагает существенные изменения в деятельности предприятия, что может привести к серьезным проблемам и спровоцировать развитие локальных кризисов. Таким образом, еще раз заметим, что внедрение регулярного менеджмента требует взвешенного подхода и значительной подготовительной работы всех заинтересованных структур предприятия.

Регулярный менеджмент требует очень высокой корпоративной культуры на предприятии. Повышение качества управления финансами это длительный и трудоемкий процесс, требующий системного подхода к решению возникающих проблем. Необходимо начинать с наиболее загруженного участка предприятия (например, отдел или филиал) и достаточно быстро получить результаты. Затем следует браться за другие участки: учет всех финансовых затрат, управление персоналом и т.д. Для более качественного результата регулярного менеджмента цикл контроля стоит повторять в течение заданного периода. Еще одним немало важным условием внедрение регулярного менеджмента на предприятии является желание его руководителей улучшить работу всех хозяйствующих субъектов.

### **Список использованной литературы**

1. Бикалова Н.А. Управление финансами — финансовое планирование, оперативное управление и контроль в товариществах собственников жилья: зарубежный и российский опыт / Н.А. Бикалова // Образование. Наука. Инновации: Южное измерение. — 2015. — № 5 (43). — С. 63–68.

2. Бондарева С.А. Системный подход к управлению. Персональными финансами / С.А. Бондарева // Финансовая аналитика: проблемы и решения. — 2015. — № 12 (246). — С. 58–68.

3. Бондарчук Н.В. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования / Н.В. Бондарчук [и др.]. — М. : Издательский дом «Информбюро», 2008. — 304 с.

4. Зайков В.П. Финансовый менеджмент как многообъектная система управления / В.П. Зайков // Экономика и управление. — 2008. — № 1. — С. 170–172.



5. Киселева Е.А., Юрасова И.О. Interaction and differences in management and financial accounting / Е.А. Киселева, И.О. Юрасова// Высш. школа. — 2015. — № 6. — С. 9–14.

6. Конопляник Т.М. Регулярный менеджмент как концепция управления финансовой деятельностью предприятия / Т.М. Конопляник // Проблемы современной экономики. — 2006. — № 3/4 (19/20).

7. Kulikova L.I. Approaches to operations accounting regarding mortgage of the enterprise as a property complex / L.I. Kulikova, A.Y. Sokolov, A.V. Ivanovskaya, F.N. Akhmedzyanova // Mediterranean Journal of Social Sciences. — 2015. — Т. 6. — № 153. — С. 411-415.

8. Круш З.А. Формирование эффективной финансовой политики управления оборотным капиталом на сельскохозяйственных предприятиях / З.А. Круш, А.Л. Лавлинская // Воронежский государственный аграрный университет. Воронеж, 2013.

### **Информация об авторе**

*Зиновьева Надежда Витальевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: nadilentiy@mail.ru.

### **Author**

*Zinovieva Nadezhda Vitalievna* — student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: nadilentiy@mail.ru.

УДК 657.421

**К.С. Пищурин**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ПРОЦЕСС УТИЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ АВТОНОМНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

Количество основных средств в учреждениях здравоохранения очень велико. При эксплуатации они приходят в негодность вследствие физического износа. Кроме того, прекращение использования оборудования наступает также вследствие морального износа, то есть в результате нецелесообразности дальнейшего ее использования, невозможности и неэффективности ее восстановления. В большинстве случаев учреждения должны утилизировать оборудование. В статье описан процесс списания и утилизации оборудования, приведены примеры отражения операций в бухгалтерском учете.

*Ключевые слова:* утилизация, основные средства, автономные учреждения здравоохранения.

**Ch.S. Pishchurina**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE RECYCLING OF FIXED ASSETS IN THE GOVERNMENT OWNED AUTONOMOUS HEALTH-CARE INSTITUTION**

The amount of fixed assets in the government owned autonomous health-care institution is very high. During operation they become unfit for use due to physical deterioration. In addition, termination of use of the equipment occurs as a result of obsolescence, that is, in the result of inexpediency of its further use, impossibility and inefficiency of its restoration. In most cases, agencies must dispose of the equipment. The article describes the process of disposal and recycling equipment, examples of reflection of operations in accounting.

*Keywords:* recycling, fixed assets, the government owned autonomous health-care institution.

Утилизация представляет собой виды работ по обеспечению ресурсосбережения, при которых осуществляется переработка и (или) вторичное использование отслуживших в установленный срок и (или) отбракованных изделий, материалов, упаковки и т.д., а также отходов.

Прежде чем подвергнуть оборудование утилизации, учреждение должно произвести ряд мероприятий.

Вначале назначенная приказом руководителя постоянно действующая комиссия по поступлению и выбытию активов должна подготовить и принять решение о списании оборудования. В этих целях ей нужно:

1) произвести осмотр оборудования, подлежащего списанию, с учетом данных, содержащихся в учетно-технической и иной документации;

2) принять решение по вопросу о целесообразности дальнейшего использования, возможности и эффективности восстановления, возможности использования отдельных узлов, деталей, конструкций и материалов;

3) установить причины списания, в числе которых физический и (или) моральный износ, нарушение условий содержания и (или) эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование для управленческих нужд и другие причины, которые привели к необходимости списания оборудования;

4) подготовить акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств) (ф. 0504104) [7].

После этого учреждение должно получить согласие от учредителя.

Без согласия учредителя списывается только оборудование относимое к иному движимому имуществу, оборудование до 50 000 р., а также приобретенное за счет собственных средств оборудование.

Учредителем автономных учреждений здравоохранения в Иркутске является Министерство Здравоохранения Иркутской области [1].

Для согласования, как следует из Порядка 96/30н, установленного для федеральных государственных учреждений, бухгалтер, занимающийся списанием оборудования, направляет учредителю:

1) заверенную копию Наблюдательного совета, где было принято решение о списании и утилизации оборудования;

2) перечень оборудования на списание (таблица: порядковый номер, наименование, инвентарный номер, год выпуска (год ввода в эксплуатацию, балансовая и остаточная стоимость);

3) акты технической экспертизы от организации, выявляющей дефекты оборудования;

4) копия лицензии организации, выявляющей дефекты оборудования;

5) заверенная копия приказа о создании постоянно действующей комиссии по выбытию основных средств;

б) акты о списании оборудования, в количестве трех экземпляров в соответствии с Приказом Минздрава РФ от 17.12.2012 г. №1059н [4].

Направленный пакет документов, рассматривается учредителем сроком до 1 месяца, затем после утверждения/отказа от списания документы направляются в Министерство Имущественных Отношений для принятия окончательного решения.

После получения согласия, учреждение должно утилизировать оборудование. Сделать это оно может либо собственными силами, либо с привлечение специализированной организации [5; 6].

Зачастую процесс утилизации может занять достаточно продолжительное время, в зависимости от разных причин, и оборудование, уже списанное с баланса, будет продолжать находиться по факту в учреждении. Очень часто, различные комиссии, заметив списанное и не утилизированное оборудование, ставит его на излишки учреждения. Чтобы избежать данной ситуации, бухгалтер после того как сделает проводку на списание оборудования, может поставить основное средство на забалансовый счет 02 «Материальный ценности, принятые на хранение» (п. 335 Инструкция №157н) [3].

Таким образом, опираясь на указанные нормы, основные средства, подлежащие утилизации, необходимо списать с балансового счета 101 00 000 с одновременным отражением данных объектов на забалансовом счете 02. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1) отражено списание объекта основных средств, подлежавшего демонтажу (утилизации):

Дебит	Кредит
0 104 00 000	0 101 00 000
0 401 00 000;	

2) одновременно отражено принятие объекта основных средств на забалансовый счет до момента его монтажа или утилизации (Дебит счета 02).

В результате утилизации оборудования собственными силами или специализированной организацией извлекается:

1) пригодные для дальнейшей эксплуатации детали, в качестве запасных частей;

2) детали, содержащие драгоценные металлы — сдаются в специализированную организацию, которая занимается сбором драгметаллов для дальнейшей переработки;

3) оставшиеся металлические части — сдаются в металлолом.

При завершении утилизации, основное средство списывается с забаланса (Кредит счета 02).

Полученные материалы, отражаются следующей операцией и приходуются по текущей оценочной стоимости (п. 106, п. 25 Инструкция № 157н): принятие к бухгалтерскому учету материальных ценностей после проведения демонтажа (Дебит 0 105 00 000; Кредит 0 401 00 000) [3].

При сдаче оборудования, содержащего драгметаллы/ металлом, в специализированную фирму, учреждение здравоохранения должно в первую очередь заключить договор с перерабатывающей компанией и после изъятия получить соответствующие документы и денежные средства, которые зачисляются в доход учреждения: начислен доход от реализации драгоценных металлов (Дебит 2 205 00 000; Кредит 2 401 00 000).

Вся оргтехника содержит драгметаллы. Наличие драгметаллов в медицинском оборудовании устанавливается согласно технического паспорта [2].

Таким образом, процесс списания и утилизации может занять достаточно продолжительное время от 2 мес. и более. Этот трудоемкий процесс сопровождается рядом проблем, таких как отказ учредителя о списании. Министерство Здравоохранения может потребовать дополнительные справки о стоимости ремонта оборудования. Такое тщательное изучение пакета документов учредителем, говорит о нехватки денежных средств из федерального бюджета для покупки нового оборудования и как следствие, учреждениям здравоохранения приходится долгое время работать на старом оборудовании. Не эффективное финансовое обеспечение учреждений здравоохранения не дает возможность осуществлять покупку нового оборудования, что является одним из основных показателей низкого уровня здравоохранения.

### **Список использованной литературы**

1. Об автономных учреждениях [Электронный ресурс] :федер. закон от 03.11.2006 г. №174-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63635](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635).

2. Об утверждении Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.08.2001 г. № 68н. — Режим доступа : <http://base.garant.ru/183863/#ixzz4EgDwiBPP>.

3. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107750](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750).

4. О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010г. №157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.08.2014 г. № 89. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_168189](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_168189).

5. Об утверждении порядка представления федеральными государственными унитарными предприятиями, федеральными казенными предприятиями и федеральными государственными учреждениями документов для согласования решения о списании федерального имущества, закрепленного за ними на праве хозяйственного ведения или оперативного управления [Электронный ресурс] : приказ Минэкономразвития РФ от 10.03.2011 г. № 96. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111670](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111670).

6. Об утверждении порядка представления федеральными государственными унитарными предприятиями, федеральными казенными предприятиями и федеральными государственными учреждениями документов для согласования решения о списании федерального имущества, закрепленного за ними на праве хозяйственного ведения или оперативного управления [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 10.03.2011 г. № 30н. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111670](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111670).

7. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2015 г. № 52н. — Режим доступа : [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64414](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64414).

### **Информация об авторе**

*Пищурина Кристина Сергеевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [kkristipisk@mail.ru](mailto:kkristipisk@mail.ru).

## Author

*Pishchurina Christina Sergeevna* — student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [kkristipisk@mail.ru](mailto:kkristipisk@mail.ru).

УДК 338.46:614

**А.А. Аношкина**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

### **ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА НА ЭФФЕКТИВНЫЕ КОНТРАКТЫ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

В настоящее время системы стимулирования работников в различных сферах бюджета являются неэффективными. В статье рассмотрен переход на эффективный контракт медицинских работников в государственных учреждениях здравоохранения. Улучшение качества оказания услуг и повышение благосостояния медицинских работников являются целями данного перехода. Процедура изменений имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать во избежание совершения ошибок и нарушения трудового законодательства.

*Ключевые слова:* эффективный контракт, стимулирующие выплаты, показатели оценки эффективности.

**A.A. Anoshkina**

Baikal State University,  
Irkutsk

### **THE FEATURES OF TRANSITION TO EFFECTIVE CONTRACTS IN GOVERNMENT HEALTHCARE INSTITUTION**

Currently, the systems of stimulating employees in different areas of the budget are inefficient. The article describes the transition of medical employees to effective contracting government healthcare institution. Improving the quality of services and improve the welfare of medical employees are the goals of this transition. Changes in procedure have a number of features that need to be considered in order to avoid making mistakes and violations of labor laws.

*Keywords:* effective contract, incentive payments, performance evaluation.

В предвыборной статье 2012 года В.В. Путин упомянул о необходимости внедрения эффективных контрактов (ЭК) для работников сферы здравоохранения. Целями являются повышение привлекательности работы в медицинских организациях, сохранение кадрового потенциала, а также соответствие оплаты

труда сотрудников качеству оказываемых ими услуг. Ориентир в оплате для врачей к 2018 году должен быть доведен до уровня 200 % от средней заработной платы по региону [2; 7].

По словам Н.З. Ковязиной, заместителя директора департамента медицинского образования и кадровой политики в здравоохранении Минздрава России, действующие в регионах системы стимулирования медицинских работников неэффективны. Выплаты за уровень образования, стаж работы, наличие квалификационной категории и почетных званий составляют основную часть зарплаты. Подобные выплаты нельзя отнести к стимулирующим, которые отражают качество и количество выполняемой работы. По этой причине необходима оптимизация системы оплаты труда, способная увязывать оплату с результатами работы, в виде перехода на эффективные контракты [6].

Согласно определению, которое дано в Программе поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012–2018 годы, ЭК — трудовой договор с работником, в котором конкретизированы должностные обязанности, условия оплаты труда, показатели и критерии оценки эффективности деятельности для назначения стимулирующих выплат в зависимости от результатов труда и качества оказываемых государственных (муниципальных) услуг, меры социальной поддержки [3].

В трудовом законодательстве нет понятия «эффективный контракт», все изменения во взаимоотношениях с работниками происходят в рамках положений Трудового кодекса РФ. Следовательно, ЭК — это тот же трудовой договор, но только содержащий в себе конкретизацию отдельных его частей. Обязательно наличие должностных обязанностей, мер социальной защиты и детализации стимулирующих выплат (наименование, условия получения, показатели оценки, периодичность, размер) в тексте документа. В соответствии с Программой завершение работы по заключению трудовых договоров с работниками, связанной с введением ЭК, предполагается на третьем этапе (2016–2018 годы).

В связи с этим до истечения срока государственным учреждениям сферы здравоохранения необходимо произвести процедуру перехода, которая носит специфический характер. По мнению автора, процедуру можно подразделить на несколько этапов, которые представлены в таблице.

#### Этапы перехода на эффективные контракты в медицинских учреждениях

№ п/п	Наименование этапа	Описание процедур	Особенности проведения
1	Проведение разъяснительной работы в коллективе	Ознакомление работников с нормативными документами, целью введения эффективного контракта, планируемыми процедурами перехода	Нормативные акты: Указ Президента РФ от 07.05.2012 г. № 597; Приказ Минтруда РФ от 26.04.2013 г. № 167, Приказ Минздрава РФ от 28.06.2013 № 421, План мероприятий («дорожная карта») по изменениям в отраслях социальной сферы, Программой 2012-2018 года и др.
2	Создание комиссии по проведению работы, связанной с переходом на эффективные контракты	Комиссия утверждается приказом по учреждению. Функции:	Комиссия может иметь 2-уровня: 1 уровень — 3 человека: заведующий отделением, старшая медицин-

№ п/п	Наименование этапа	Описание процедур	Особенности проведения
	занной с введением ЭК	– оценка выполнения показателей и распределение средств (оформление проекта приказа на выплату средств и иной документации); – рассмотрение спорных вопросов по оценке качества работы	ская сестра, председатель профкома 2 уровень — 5 и более человек: руководитель, экономист, бухгалтер, специалист отдела кадров, председатель профкома и др.
3	Проверка действующих трудовых договоров	Анализ договоров на предмет их соответствия нормативным документам	Статья 57 ТК РФ и приказу Министерства труда России от 24.04.2013 г. № 167н
4	Разработка показателей эффективности труда	Механизмы распределения стимулирующих выплат могут быть разными (например, балльная система оценки)	Показатели должны: – вырабатываться с учетом мнения профсоюза; – характеризовать основную деятельность организации; – увязываться с качеством оказания медицинской помощи. – разрабатываться на основе Приказа Минздрава РФ № 421 и с учетом специфики региона
5	Подготовка и внесение изменений в локальные акты, трудовые договоры	Изменения вносятся в коллективный договор, положение об оплате труда, положение о выплатах стимулирующего характера и др. Конкретизируется трудовая функция и условия оплаты труда работника	Обязательно учитывается мнение профсоюзного органа при изменении документов. Уровень гарантий не должен быть ниже по сравнению с предшествующими условиями оплаты. Примерная форма ЭК представлена в Приложение № 3 Программы на 2012–2018 годы [5]
6	Уведомление работников	Уведомления осуществляются в письменной форме	В срок не менее чем за два месяца до перехода на ЭК (ст. 74 ТК РФ)
7	Оформление трудовых отношений после перехода на ЭК	С работниками, состоящими в трудовых отношениях с работодателем, оформление осуществляется путем заключения дополнительного соглашения к трудовому договору в письменной форме. С лицами, принимаемыми на работу, подписывается трудовой договор в формате эффективного контракта	Внести изменения можно по соглашению сторон (ст. 72 ТК РФ) или в одностороннем порядке по инициативе работодателя (ст. 74 ТК РФ). При отсутствии или отказе работника от предложенной организацией работы трудовой договор прекращается в соответствии с п.7 части первой ст. 77 ТК РФ [1]



Наиболее сложными этапами в переходе на оплату труда по эффективным контрактам являются разработка показателей оценки эффективности и процедура оформления трудовых отношений между работником и медицинской организацией после перехода на ЭК.

В приказе Министерства здравоохранения от 28.06.2013 г. № 421 представлен рекомендуемый перечень показателей и критериев оценки эффективности деятельности в амбулаторно-поликлинических учреждениях, детских и взрослых стационарах, подразделениях скорой помощи и др. В приказе рассмотрены примеры показателей для таких категорий работников как врачи (например, врач-хирург, врач стационара), средний и младший медицинский персонал (медицинские сестры, санитарки), а также рассмотрены случаи, когда стимулирующие выплаты не начисляются. В числе показателей оценки эффективности могут быть предусмотрены следующие:

- выполнение норм нагрузки (количество пролеченных больных);
- удовлетворенность пациентов результатами лечения (отсутствие жалоб);
- отсутствие нарушений качества оказания услуг и трудовой дисциплины;
- соблюдение норм медицинской этики и деонтологии, санитарно-эпидемиологического режима и др. [4].

В целом разработка системы показателей остается на усмотрение медицинской организации, которая может иметь свою специфику. При организации необходимо распределять баллы таким образом, чтобы проценты выплат по одному «выгодному» показателю не составляли большую часть, в то время как остальные «дешевые» можно будет не выполнять.

Второй проблемой перехода на ЭК является случаи, когда работник возражает против изменений в трудовом договоре. Без согласия работника учреждение вправе вносить изменения только по причинам, связанным с изменением организационных или технологических условий труда (ст. 74 ТК РФ): изменения в технике и технологии производства, совершенствование рабочих мест на основе их специальной оценки, структурная реорганизация производства [1].

Изменение показателей оценки эффективности деятельности работников нельзя отнести к вышеперечисленным причинам. Поэтому детализация всех показателей должна быть разумной и доступной для понимания сотрудника. Важно не забыть указать периодичность, размер и условия получения таких стимулирующих выплат, чтобы показать их стабильность и регулярность.

Из вышесказанного следует, основной целью введения оплаты труда в государственных медицинских организациях, основанной на эффективных контрактах, является непрерывный процесс улучшения качества оказываемых медицинских услуг. В свою очередь, показатели оценки эффективности работы, которые являются неотъемлемой частью ЭК, позволят обеспечить дифференциацию оплаты труда работников, которые оказывают услуги и выполняют работы разных уровней сложности.

Реализация подобных изменений должна быть осуществлена до 2019 года согласно Программе поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных учреждениях, а значит, со временем благосостояние медицин-

ских работников, привлекательность их труда и качества медицинской помощи будет повышаться по всей территории Российской Федерации.

### Список использованной литературы

1. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683/http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683).

2. О мероприятиях по реализации государственной социальной политики [Электронный ресурс] : Указ Президента РФ от 07.05.2012 г. № 597. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129344](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129344).

3. О программе поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012-2018 гг. [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 26.11.2012 г. № 2190-р. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70169234>.

4. Об утверждении Методических рекомендаций по разработке органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления показателей эффективности деятельности подведомственных государственных учреждений, их руководителей и работников по видам учреждений и основным категориям работников [Электронный ресурс] : приказ Министерства здравоохранения РФ от 28.06.2013 г. № 421. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_149332](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149332).

5. Об утверждении рекомендаций по оформлению трудовых отношений с работником государственного (муниципального) учреждения при введении эффективного контракта [Электронный ресурс] : приказ Министерства труда РФ от 26.04.2013 г. № 167. — Режим доступа : <http://www.respectrb.ru/node/5294>.

6. В эффективных контрактах медиков обнаружили больше штрафов, чем поощрений [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://doctorpiter.ru/articles/7944>.

7. Путин В. В. Строительство справедливости. Социальная политика для России [Электронный ресурс] / В. В. Путин. — Режим доступа: <http://www.spb.kp.ru/daily/25833/2807793>.

### Информация об авторе

*Аношкина Анастасия Андреевна* — магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [anoshkina1992@gmail.com](mailto:anoshkina1992@gmail.com).

### Author

*Anoshkina Anastasia Andreevna* — Student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [anoshkina1992@gmail.com](mailto:anoshkina1992@gmail.com).

Научное издание

**СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ  
РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И АУДИТА**

Материалы Международной научно-практической конференции

Иркутск

23 апреля 2016 г.

Издается в авторской редакции

Технический редактор  
*А.С. Ларионова*

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 15.07.16. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 24,3. Тираж 100 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУ.