

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ
И КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ
ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ**

Сборник научных статей

Под общей редакцией проф. Т. Г. Шешуковой

Выпуск 6



Пермь 2015

УДК 65.01:657:004
ББК 65.050.2:65.052
Р 17

Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2015. – Вып. 6. – 192 с.

ISBN 978-5-7944-2587-1 (вып. 6)
ISBN 978-5-7944-2184-2

Сборник содержит статьи ученых по материалам научно-практической конференции, в которых рассматриваются теоретические и практические проблемы методологии и методики бухгалтерского и налогового учета, экономического анализа, аудита, финансовой отчетности и другие актуальные вопросы современной экономики в аспекте международной интеграции и глобализации экономики.

Издание предназначено для специалистов в области бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и ревизии, а также преподавателей, аспирантов, магистрантов и студентов вузов и колледжей, обучающихся по соответствующим профилям бакалавриата и магистратуры по направлениям «Экономика» и «Менеджмент». Материалы сборника могут быть использованы при подготовке и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Сборник включен в информационно-аналитическую систему РИНЦ.

При подготовке научных статей использованы материалы системы «Консультант Плюс», представленной ЗАО «ТелекомПлюс» (г. Пермь).

УДК 65.01:657:004
ББК 65.050.2:65.052

*Печатается по решению редакционно-издательского совета
Пермского государственного национального исследовательского университета*

*Редакционная коллегия: д. э. н., проф. Т. Г. Шешукова (научный редактор),
к. э. н., доц. К. Ю. Котова, к. э. н., доц. Т. В. Пащенко*

Научное издание
Издается в авторской редакции
Компьютерная верстка *А. В. Береснева*

Подписано к печати 15.09.2015.
Формат 60x84/16. Усл. печ. л. 11,16.
Тираж 90 экз. Заказ _____

Издательский центр Пермского государственного
национального исследовательского университета.
614990, г. Пермь, ГСП, ул. А. И. Букирева, 15

ISBN 978-5-7944-2587-1 (вып. 6)
ISBN 978-5-7944-2184-2

© Пермский государственный
национальный исследовательский
университет, 2015

I. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, ФИНАНСЫ И КОММЕРЧЕСКИЙ РАСЧЕТ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

УДК 658.5

РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА В КОНТЕКСТЕ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА К ОРГАНИЗАЦИИ

**Т. Г. Шешукова, зав.кафедрой учета, аудита и экономического
анализа, д.э.н., профессор**

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Осуществлена диагностика концепций контроллинга. Сформулированы причины, приводящие к повышению самоорганизации системы управления, формированию дополнительного иерархического уровня через появление подсистемы контроллинга. Представлена классификация и сущность основных концепций контроллинга с ориентацией на систему учета, на цели прибыльности, на информационное обеспечение, на систему управления.

Дано авторское определение контроллинга, выделены отличия его от существующих.

Ключевые слова. Концепции контроллинга, система управления, объект и предмет контроллинга, управленческий учет.

В рамках современной теории экономики организация является хозяйствующим субъектом, реализующим собственные интересы посредством производства (путем соединения факторов производства и управления ими) и реализации товаров (услуг) на рынке. С позиций системного подхода организация представляет собой долговременную целеориентированную структуру потенциала и действий (процессов), которые в значительной степени обуславливают систему контроллинга организации [10, с.147].

«Естественную природу» контроллинга отметил Э. Майер [6]: «Контроллинг – это система, которую мы позаимствовали у природы:

она служит поддержанию необходимого равновесия (например, температуры, влажности, энергии - в природе; прибыли, дохода, производительности и т.д. - в экономике). Равновесие достигается тем, что через определенные промежутки времени заданные величины сравнивают с фактическим состоянием и определяют, ненужно ли вмешательство для достижения необходимого или желаемого состояния, и в случае необходимости осуществляют его».

Сказанное подтверждает ретроспективный анализ систем управления.

В самом начале развития теории и практики менеджмента наблюдалась определенная смена объектов внимания исследователей. Ф.Тейлор и его последователи рассматривали отдельного рабочего, К. Адамецки – участок с оборудованием и людьми (прокатный стан), представители административной школы, начиная с А. Файоля, – предприятие. В целом главной задачей этого этапа являлось повышение эффективности производства за счет глубокого разделения труда и эффекта масштаба.

Период до 30-х годов XX в. принято считать временем правления производителя. Новые товары (например, автомобили) по мере снижения цены (достигнутого, как правило, благодаря эффекту масштаба производства) достаточно быстро находили своего покупателя. Победу в конкурентной борьбе одерживал тот, кто мог с меньшими издержками предложить достаточно качественный товар. И. Ансофф назвал этот период эпохой массового производства [1].

Однако стратегия "лидерства по самым низким ценам" по мере удовлетворения первичного спроса стала давать сбой: потребитель потребовал большего разнообразия, соответственно, начал оказывать свое влияние на рынке. Это вызвало к жизни политику "товарной дифференциации", проведение которой потребовало больших вложений в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки. Как следствие, появились попытки рассмотрения потребителя как главного источника благополучия фирмы. Период с 30-х до середины 50-х годов И. Ансофф назвал эпохой массового сбыта. Именно тогда начались первые исследования по анализу запросов потребителей, однако до теории маркетинга было еще достаточно далеко.

После второй мировой войны, которая на время приостановила эволюцию систем управления к потребителю, внимание снова было сосредоточено на снижении издержек производства. Однако в связи с

появлением новых методов (в частности, исследование операций — это направление развивалось первоначально для решения военных задач) и инструментальных средств (первые поколения ЭВМ) пришли к идее оптимизации производства. При этом данные взгляды делали упор на расширении возможностей менеджмента за счет привлечения новых инструментов.

В конце 60-х – начале 70-х годов ситуация приобретает иные очертания. Теперь уже потребитель диктовал, что должно быть произведено для удовлетворения его нужд и потребностей. Все большая доля затрат у предприятий начинает идти на исследование рынка. Распространенной становится "фокусная стратегия", ориентированная на лучшее, чем конкуренты, удовлетворение потребностей конкретного контингента покупателей.

Сущность теории управления, ориентированной на рынок, заключалась в том, что быстроменяющаяся внешняя среда рассматривалась как данность, которую невозможно изменить. Главной задачей предприятия в этих условиях стало приспособление к факторам среды (как прямого, так и косвенного воздействия). Как следствие, появляется острая потребность в специальных инструментах управления, обеспечивающих наилучшее решение задачи. В качестве одного из таких инструментов выступает маркетинг.

В 70-е годы родилась современная теория маркетинга. Этапы ее развития можно проследить по названиям сменяющих друг друга концепций - ориентированный на отдельного покупателя (до 70-х годов), социально-этический (до 90-х годов), стратегический маркетинг (до настоящих дней). Несмотря на смену концепций, сущность маркетинга практически не менялась. Задача маркетинговых служб состоит в том, чтобы помочь руководству найти наилучшие методы адаптации к меняющемуся рынку. Швейцарский доктор политологии Т. Йеннер обобщает существующие сегодня исследования в рассматриваемой области, указывая: «результаты многочисленных исследований показали, что специфические внутрифирменные параметры оказывали большее влияние на различия в успехе предприятий, чем отраслевые характеристики» [2]. Поэтому на первый план в последнее время вышел вопрос о приоритетной значимости собственных ресурсов и возможностей предприятий». Сторонники этой точки зрения считают, что основная задача должна заключаться в том, чтобы развивать внутри-

фирменные ресурсы и компетенции, которые позволили бы предприятию завоевать преимущества перед конкурентами [3,11].

Обостряет проблему интеграции системы управления организацией и повышения ее эффективности постоянное усложнение взаимосвязей между внешней и внутренней средой организации. На фоне усложнения всей системы общественных отношений (в том числе политических, социальных, экономических) первостепенными становятся проблемы [12,13]:

- смещения акцента с контроля прошлого на анализ будущего, соответственно повышения эффективности учетной, аналитической, плановой и контрольной деятельности в организации;
- необходимости постоянного мониторинга изменений, происходящих во внешней и внутренней средах организации;
- повышения гибкости и адаптируемости к постоянным изменениям внешней среды.

Это приводит к повышению самоорганизации системы управления через появление подсистемы контроллинга.

Объясняет представленную системную логику развития и функционирования организаций как систем синергетика - наука, описывающая законы эволюции естественных систем. Согласно синергетике в основе эволюционных процессов лежит свойство сложных систем самопроизвольно упорядочивать внутреннюю структуру путем усиления жесткости и дальности взаимосвязей структурных элементов, названное самоорганизацией. Для того, чтобы в процессе самоорганизации сохранить себя, система должен определенным образом интерпретировать информацию о внешних и внутренних импульсах. Для этого у нее формируется дополнительный иерархический уровень, на который замыкается контур обратной связи с внешней средой. Этот уровень обеспечивает эффективную группировку внутренних элементов и осуществляет отбор тех внутренних импульсов, которые позволяют адаптироваться с наименьшими изменениями в структуре системы. Таким образом, способность к эволюции и адаптации определяется реальной возможностью управляющей системы отражать и интерпретировать информацию. Именно данными закономерностями функционирования систем обусловлено возникновение контроллинга как подсистемы системы управления организацией [4,5,8]. Классификация основных концепций приведена в табл.1.

Таблица 1

Основные концепции контроллинга

<i>Ориентация концепции</i>	<i>Определение контроллинга в рамках данной концепции</i>
На систему учета	Система, ключевая функция которой переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание на базе учетных данных информационной системы поддержки принятия управленческих решений.
На цели прибыльности	Система, нацеленная на обеспечение прибыльности или экономического результата деятельности организации в условиях, когда управляющий персонал организации преследуют разнообразные индивидуальные цели и цели своих подразделений.
На информационное обеспечение	Управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации, оптимизации и координации информационных потоков организации с потребностью в информации со стороны управляющего персонала организации.
На систему управления	Основное назначение контроллинга – координация деятельности подсистем системы управления организацией. В соответствии с объемом координационных задач выделяется две концепции контроллинга: 1) С ориентацией на систему планирования и контроля и систему информационного обеспечения. Контроллинг – подсистема управления, обеспечивающая координацию между системой планирования и контроля и системой информационного обеспечения. 2) С ориентацией на все подсистемы системы управления. Контроллинг – подсистема управления, обеспечивающая координацию всей управленческой системы для обеспечения целенаправленного руководства организацией.

Наиболее отвечает современным потребностям управления концепция контроллинга, ориентированная на все подсистемы управления.

В рамках данной концепции контроллинг определяется как своеобразный механизм саморегулирования в организации, обеспечи-

вающий обратную связь в контуре управления, связывающий функции и подсистемы управления, причем не подменяющий собой управление, а лишь переводящий его на качественно новый уровень. При этом функционально контроллинг включает действия по управлению и действия по поддержке управления. Как и любая деятельность в организационных системах, осуществление функций управления также нуждается в управлении. В рамках действий по управлению контроллинг осуществляет согласование решений внутри каждой и между всеми управленческими подсистемами. Для этого большая часть авторов наделяет контроллинг координационной функцией.

По мнению большинства исследователей, контроллинг находится на пересечении управленческого учета, информационного обеспечения, планирования и контроля, однако четкие границы данного соприкосновения не обозначаются. Отсутствует четко определенный инструментарий контроллинга, а установление акцента только на координационной функции контроллинга представляется узким подходом к контроллингу.

Кроме того, большинство современных концепций требуют доработки с точки зрения системного подхода, в частности необходимы [14,15]:

- четкое определение цели, объекта, предмета, функций, задач, принципов, методов контроллинга;
- увязка особенностей его функционирования с другими подсистемами системы управления;
- установление элементов контроллинга как отдельной подсистемы;
- уточнение особенностей стратегического и оперативного видов контроллинга.

По мнению автора, *контроллинг* является методической подсистемой системы управления организацией, осуществляющей интеграцию всех функций управления в единой системе управления через согласование решений внутри каждой и между всеми управленческими подсистемами, основанную на информации стратегического и оперативного учета для обеспечения эффективного функционирования системы управления организацией.

Данное определение в отличие от существующих:

- отражает цель контроллинга;

-указывает на методический характер контроллинга как подсистемы системы управления, определяющей в зависимости от решаемой проблемы управления комплекс методических приемов, необходимых к применению в различных подсистемах системы управления организацией;

-подчеркивает интегрирующую направленность контроллинга. Связь функций и подсистем управления организацией обеспечивается контроллингом благодаря выбору конкретных методических приемов в зависимости от решаемой проблемы управления;

-отмечает, что контроллинг является процессом, определяя состав действий, необходимых для поддержания интегрирующего характера контроллинга;

-устанавливает информационную основу контроллинга;

-отражает особенности взаимодействия контроллинга и управления при рассмотрении последнего с точки зрения всех трех подходов к управлению, рассматриваемых в современной теории: процессного, функционального и системного.

Таким образом, *объектом контроллинга* является управление организацией (рис.1). При этом управление должно рассматриваться контроллингом в зависимости от решаемой задачи:

-*как система*, представляющая собой совокупность элементов (подсистем), объединенных информационными связями и процессами (системный подход);

-*как совокупность циклических действий*, связанных с выявлением проблем, поиском и организацией выполнения принятых решений [9, с.77] (процессный подход);

-*как последовательность выполнения ряда функций*, возникающих в процессе разделения и специализации труда в сфере управления (функциональный подход).

Предметом контроллинга являются составляющие системы управления (рис.1): отдельные функции управления, этапы процесса принятия управленческих решений, виды управленческой деятельности.

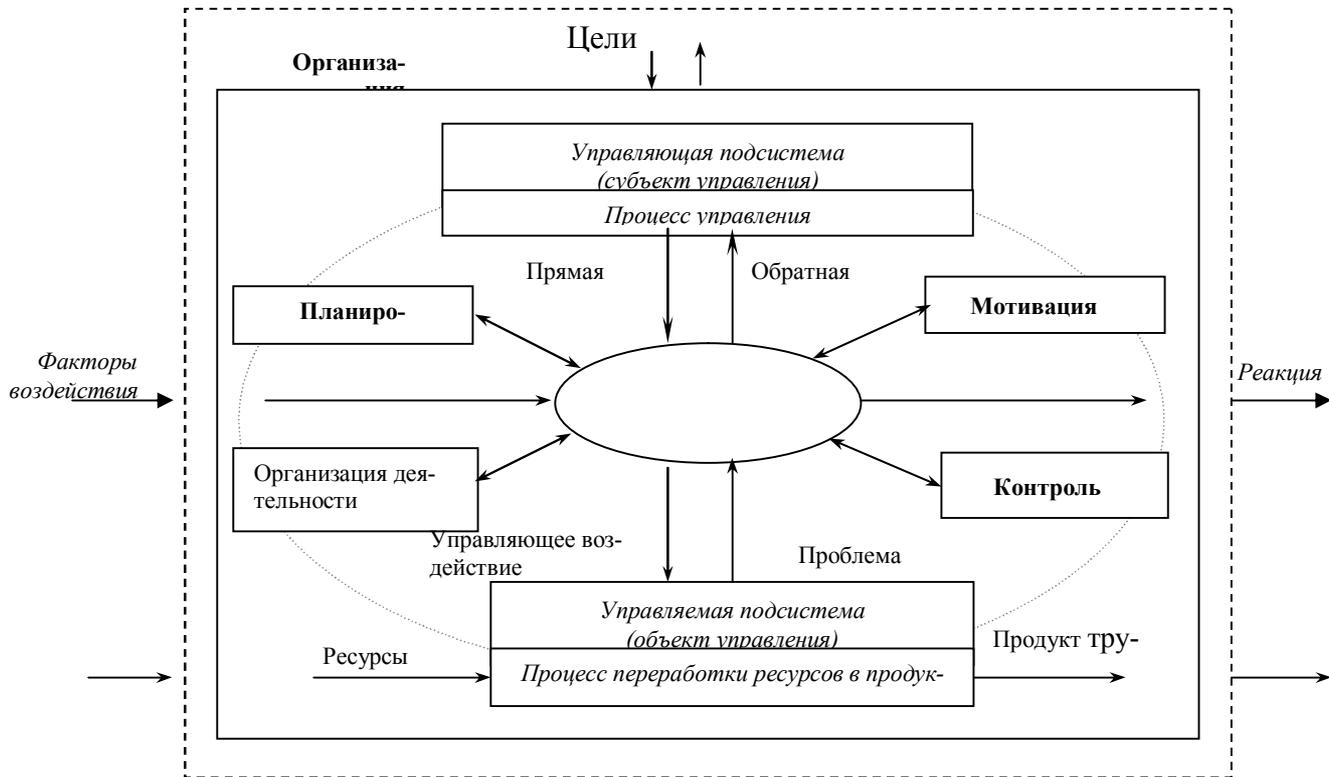


Рис. 1 Структуризация концепции контроллинга

Цели контроллинга являются производными от целей организации. В условиях турбулентного окружения организация из-за своей открытости внешнему миру может выжить в конечном счете только, если будет находить потребность, находящуюся вне ее самой и удовлетворять ее лучше, чем другие организации-конкуренты, действующие в этой же среде. Поэтому первичная цель любой организации рассматривается автором как достижение ею конкурентного преимущества над существующими или потенциальными соперниками. При этом стоимостная цель организации заключается в оптимизации финансового результата через максимизацию прибыли и ценности капитала при гарантированной ликвидности. Вторичные цели разрабатываются и корректируются в результате анализа поведения окружения. *В общем случае, контроллинг направлен на повышение эффективности управления организацией.*

Список литературы

1. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ./ Научн. ред. и авт. пре-дисл. Л.И. Евенко. - М.: Экономика, 1989. - 519 с.
2. Йеннер Т. Создание и реализация потенциала успеха как ключевая задача стратегического менеджмента. "Проблемы теории и практики управления". - 1999. - № 2. - С. 83-84.
3. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры.-М.- Финансы и статистика, 2001.-560 с.:ил.
4. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/ А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. - 2-е изд.-М.:Финансы и статистика, 2002.-256с.:ил.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием/ Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.: Под ред. Н.Г. Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 279 с.
6. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. - М.:Финансы и статистика, 1993. - 96 с.
7. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем./ Под ред. В.Б. Ивашкевича. - 2-е изд., - М.: Финансы и статистика, 1995. - 304 с.
8. Смирнов С.А. Контроллинг: Учебно-практическое пособие.- М.: МЭСИ, 1999. -196с.

9. Управление организацией: учебник/Под ред. А.Г. Поршнева, З.П. Румянцевой, Н.А. Саломатина.-2-е изд., перераб. и доп.- М.:ИНФРА-М,2002.-669с.

10. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем./Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М.:Финансы и статистика,2001.-228с.:ил.

11. Ebert G., Koinecke J., Peemoller V., Preissler P. Controlling/ Hrsg. von P. Preissler. - 6. Aufl. - Landsbeg/Lech: Verl. Moderne Industrie 1996. - 264 p.

12. Horvath P. Controlling. - 7. Aufl., - Munchen: Vahlen 1998. - 902 p.

13. Kupper H.-U. Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente. - 2. Aufl., -Stuttgart: Schlafler-Poeschel 1997. - 512 p.

14. Leahy T. The Ivy League of Activity-Based Management// Business Finance. - 1999. -April. - p. 61-64

15. Ziegenbeih K., Controlling. - 6. Aufl. - Ludwigshafen (Rhein): Kiehl 1998. – 583p.

THE RETROSPECTIVE ANALYSIS OF THE CONCEPT OF CONTROLLING IN THE CONTEXT SYSTEM APPROACH TO THE ORGANIZATION

T. G. Sheshukova, Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting, Audit and Economic Analysis
Perm State University, Perm, Russia

Diagnostics of concepts of controlling is carried out. The reasons leading to increase of self-organization of a control system, formation of additional hierarchical level through emergence of a subsystem of controlling are formulated. Classification and essence of the main concepts of controlling with orientation to system of the account, to the profitability purposes, to information support, to a control system is presented.

Author's definition of controlling is given, differences it from the existing are marked out.

Keywords: concepts of controlling, control system, object and subject of controlling, management accounting.

УДК 338.512

О НЕКОТОРЫХ ПОДХОДАХ К АНАЛИЗУ В УПРАВЛЕНИИ СИСТЕМОЙ «ИССЛЕДОВАНИЕ – ПРОИЗВОДСТВО»

Т. Н. Баталова, к.э.н., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

И. А. Черемисин

ООО «Доминанта», Пермь, Россия

В статье рассматриваются актуальные вопросы анализа применительно к процессу управления системой «исследование-производство» в условиях современной экономики. Исследуется целесообразность применения различных методов анализа с целью повышения эффективности управления системой. Определяются области применения рассматриваемых методов. Раскрывается содержание предложенных методов анализа. Описываются ожидаемые результаты их применения.

Ключевые слова: анализ, управление, система «исследование – производство», НИОКР, эффективность, методы анализа

На протяжении двух последних десятилетий в России формировалась проблема технологического отставания от развитых стран. Экономические санкции, введенные Западом в связи с кризисом на Украине, усугубили эту проблему, и она стала угрожать национальной безопасности России. Поэтому все исследования, лежащие в основе ускорения преодоления технологического отставания и обеспечения внутренней безопасности страны, становятся особенно актуальными.

Одним из основных направлений решения проблемы технологического отставания служат программы импортозамещения, разрабатываемые и реализуемые российскими компаниями. Содержание программ включает проведение научных исследований, опытно-конструкторских работ, создание образцов продукции и организацию их производства в заданных масштабах.

Рост объёмов работ по созданию и внедрению новой техники, и значительное увеличение затрат на их осуществление предъявляют повышенные требования к их результативности. Достижение желаемой результативности возможно только при эффективном управлении процессом создания новой техники, в котором анализ займёт соответствующее место.

Данная статья посвящена вопросам обоснования необходимости использования современных подходов к анализу процесса управления разработкой и внедрением новой техники. Основой для написания статьи служили материалы зарубежной и российской экономической литературы, посвящённые этой теме, программы импортозамещения, связанные с созданием новой техники, представленные на сайтах компаний. Результатом проведённого исследования служит оценка целесообразности применения современных методов анализа в процессе управления системой «исследование-производство».

В экономической и специальной литературе понятие новой техники характеризует широкий и разнообразный круг вопросов человеческой деятельности. Впервые это понятие было детально раскрыто в «Методике определения экономической эффективности использования в народном хозяйстве новой техники, изобретений и рационализаторских предложений». В ней указано, что к новой технике относятся впервые реализуемые в народном хозяйстве результаты научных исследований и прикладных разработок. [1, с. 4]

Остановимся на раскрытии содержания процесса создания новой техники. Его особенностью является двойственный характер: с одной стороны, он непрерывен, а с другой – дискретен. Непрерывность процесса создания новой техники обусловлена необходимостью постоянного совершенствования производства в условиях конкурентной борьбы. Дискретность процесса создания новой техники проявляется в том, что в нём можно выделить структурные образования, обладающие пространственно-временной самостоятельностью. Процесс создания новой техники включает в себя такие элементы, как научные исследования, научно-технические разработки, опытное производство, процессы освоения новых продуктов, промышленное производство и продажи. Каждый из выделенных элементов охватывает определённый, отличный от других объём и состав работ. Эти работы могут выполняться в разное время, характеризоваться разной продолжительностью.

стью исполнения и требовать организационно-территориального обособления исполнителей.

С этих позиций весь процесс создания новой техники можно рассматривать как систему «исследование-производство». Изучение процесса создания новой техники с позиций системы «исследование-производство» не только не противоречит принципам системности (наличие общей цели, сложная структура организации, границы функционирования, централизация управления, иерархичность и др.), но и обуславливает лучшие условия для ускорения практического использования научно-технических достижений. Системный подход к процессу «исследование-производство», по нашему мнению, наиболее полно отвечает потребностям решения ряда экономических проблем, в частности, учёта и анализа создания и внедрения новой техники в современных условиях рыночной экономики.

Для анализа эффективности управления системой «исследование-производство», объективной оценки роли каждого участника процесса, правильного соизмерения потребностей и возможностей необходимо чётко разграничивать понятия: «стадия» и «этап», «исследование» и «разработка». Различия в подходах по разграничению этих понятий обуславливают существенные расхождения при структуризации процесса создания новой техники, что снижает результативность проводимого анализа.

По проведённым ещё в советское время исследованиям процесс создания и освоения объектов новой техники охватывал от 5 до 10 лет. Структура процесса выглядела следующим образом: прикладные исследования занимали 1–2 года, разработка 1,5–3,5 года, строительство объектов новой техники занимало 2–3 года, на освоение затрачивалось 0,5 – 1,5 года [4; с. 15]. Отсюда следует, что для определения границ любого понятия необходимо исходить из его существенных признаков. При чётком разграничении процесса сначала выделяются его стадии. Понятие этапа в этом случае носит более узкий характер. Оно отражает последовательность достижения целей на каждой стадии и охватывает наиболее характерные и специфические работы. Каждый этап, в свою очередь, будет представлять собой особый порядок выполнения работ, заканчивающийся получением определённых промежуточных результатов. Такой подход к анализу внутренней взаимосвязи и последовательности создания и внедрения новой техни-

ки в рамках системы «исследование-производство» будет отражать непрерывность научно-технической деятельности при её создании.

Скорость и эффективность достижения конечной цели функционирования всей системы «исследование–производство» зависит как от тесноты связей структурных элементов внутри неё, так и от результативности совместной деятельности всех участников системы. Поэтому признание фактора непрерывности существенно повлияет на ускорение всего процесса создания новой техники, а также на ускорение процесса коммерциализации достижений научно-технического прогресса.

Как отмечалось ранее, каждая стадия и этап имеют свой собственный, отличный от других конечный результат. В частности, конечным результатом фундаментальных исследований являются дополнительные знания о существующих закономерностях развития естественных процессов, формализуемые в форме научных отчётов. Конечный продукт поисковых и прикладных научных исследований, как и при фундаментальных исследованиях, имеет форму научного отчёта, в котором содержится определённый объём знаний специального характера. А конечным продуктом процесса разработок служат комплекты конструкторской, проектной и технологической документации, экспериментальные и опытные образцы новых изделий. Заключительная стадия процесса создания новой техники представлена промышленными образцами.

Процесс создания новой техники, как любой творческий процесс, протекает в условиях риска и неопределённости. Эти факторы обуславливают то, что созданные образцы новой техники не всегда совпадают с теоретическими разработками, а некоторые виды продукции морально устаревают ещё на стадии разработки. В связи с этим некоторые исследования и разработки прекращаются из-за нецелесообразности их дальнейшего осуществления. В то же время расходы на научные исследования и разработки в современных условиях постоянно возрастают.

Экономический анализ результатов каждого этапа и стадии процесса «исследование-производство» позволяет своевременно оценивать целесообразность (или нецелесообразность) дальнейших работ и своевременно принимать решение об их продолжении или прекращении. В других случаях результаты анализа каждого этапа и стадии процесса «исследование-производство» позволяют своевременно ре-

шить вопрос о необходимости дополнительного финансирования работ, что приведёт к ускорению процесса.

Кроме структурного анализа системы «исследование производство», необходимо проводить анализ объёмных показателей. Как известно, под объёмными показателями понимают показатели, отражающие количественную характеристику какого-либо явления. Набор показателей, включаемых в процесс анализа, определяется отраслевыми особенностями анализируемой системы. Отметим, что применительно к системе «исследование-производство» состав объёмных показателей должен быть значительно шире по сравнению с другими структурными системами. Это объясняется тем, что в системе «исследование-производство» объединены различные виды деятельности, ориентированные на достижение одной конечной цели: создание и коммерциализация определённого вида новой техники.

По нашему мнению, в состав объёмных показателей анализа системы целесообразно включать следующие:

- сметную стоимость работ по программе в целом и по стадиям работ (НИР, ОКР, объём капитальных вложений и др.);
- номенклатуру работ (основные задания по решению проблемы, сроки выполнения);
- структуру программы по видам работ (научные исследования, проектно-конструкторские разработки с указанием времени выполнения).

Предложенные показатели отражают традиционный состав объёмных показателей, что, с одной стороны, достаточно полно характеризует количественную оценку программы, а с другой – позволяет сохранить идентичность с другими системами.

Анализ объёмных показателей призван решить следующие задачи:

- исследовать обоснованность заданий как по объёму, так и по срокам исполнения;
- оценивать уровень исполнения установленных показателей;
- изучать динамику изменений показателей и выявлять причины отклонений от заданных параметров;
- выявлять неиспользованные возможности повышения эффективности и качества работ.

Поскольку в современных рыночных условиях конечным результатом функционирования системы «исследование-производство»

должна стать коммерциализация созданного продукта, то для обоснования его коммерческой состоятельности предлагается использование таких показателей как:

- уровень возмещения затрат;
- величина прибыли, которая оправдывает отказ от любого другого способа использования ресурсов;
- размер компенсации риска, возникающего в силу неопределённости конечного результата.

Предложенный для анализа набор показателей будет способствовать повышению эффективности управления системой «исследование-производство».

В условиях существенной ограниченности инвестиционных ресурсов при включении отдельных мероприятий в комплексную программу, которой является система «исследование-производство», необходимо проводить анализ их обоснованности. Анализ такого рода должен осуществляться ещё на предпроектной стадии.

В настоящее время далеко не всегда исследуют состояние и уровень теоретической разработанности проблемы, как в России, так и за рубежом, рыночные перспективы данного вида новой техники, возможный жизненный цикл продукта. Важным элементом такого анализа должна стать проверка соответствия планируемых работ перспективам создания обширных «технологических платформ», которые затем могут быть использованы в качестве основы для разработки новых современных продуктов. На наш взгляд, наиболее приемлемым способом таких исследований может стать сценарные методы анализа, в частности, метод интуитивной логики.

Целесообразность применения этого метода анализа для проверки обоснованности мероприятий, включаемых в систему «исследование-производство» исходит из его сути. В его основу заложены предположения, что решения, которые необходимо принимать опираются на сложный набор взаимосвязей между экономическими, политическими, технологическими и социальными факторами. Предлагаемый метод сценарного анализа позволяет оценить риски инвестиционного проекта с учётом влияния перечисленных факторов на его реализацию [6; с. 16-17].

Основное преимущество этого метода анализа заключается в его способности формировать гибкие внутренние согласованные сценарии на основе экспертного видения развития будущего. Однако

предлагаемый метод не лишён недостатков, основным из которых является сильная зависимость успешности его проведения от опыта и квалификации экспертов.

Обратим внимание ещё на одну особенность управления системой «исследование-производство» в современных условиях. Если раньше исследования и производство проводились, как правило, в рамках одной отрасли, то возрастающая сложность производственных технологий увеличивает распределение НИОКР и производства по различным связанным отраслям. Поэтому в современной высокотехнологичной экономике необходимо обращать пристальное внимание на взаимодействие среди фирм и отраслей. Для понимания таких взаимосвязей ключевой единицей анализа становится цепочка поставок. Данные бюро Gardner Business Media свидетельствуют, что когда национальные производители теряют долю рынка, то национальные отрасли поставок, поддерживавшие их, стремятся заключить контракты самостоятельно [7].

Возрастание технологического содержания современных производимых машин и продуктов (автомобили, самолёты, компьютеры, смартфоны и прочие современные продукты) приводит к тому, что производители оригинального оборудования вынуждены передавать на аутсорсинг существенную часть своих технологических нужд, поэтому НИОКР переходит на предыдущие отрасли в цепочке поставок. Это явление ведёт к серьёзным изменениям в координации и управлении цепочками поставок.

В настоящее время Россию исключают из международной цепочки поставок. В то же время эффективность системы «исследование-производство» во многом определяется уровнем кооперации (создание цепочки поставок) организаций-исполнителей. Заметим при этом, что форма участия организаций в решении общих задач может быть различной. Организация может быть одним из исполнителей программы по созданию новой техники или выступать в качестве головной, или играть роль финансирующего и управляющего органа.

Ярким примером создания цепочки поставок может служить ситуация в авиационной отрасли России. С середины 2000-х годов началась глубокая реструктуризация отрасли и формирование целого ряда объединённых корпораций – авиастроительной, двигателестроительной, «Вертолёты России». Объединение позволило консолидировать технологические, интеллектуальные и финансовые ресурсы.

К настоящему моменту в отрасли действует около 100 научных и проектных организаций. Но по оценкам специалистов, отсутствие единой структуры управления снижает результативность их работы. [3; с.35-39].

Взаимодействие участников в системе «исследование-производство» обуславливает широкий спектр внутренних связей. Анализ и оптимизация этих связей позволяют ускорить процесс создания и освоения новой техники и улучшить качество управления им. Применяемые для анализа внутренних связей методы математического моделирования не обеспечивают должного обоснования принимаемым многоаспектным решениям. По нашему мнению, для анализа внутренних связей в цепочке поставок интерес представляет логико-смысловой метод (ЛСМ). Он соединяет в себе элементы теории информатики, психологии, лингвистики, искусственного интеллекта и других областей знаний. Логико-смысловой метод основывается на ряде определённых принципов. Среди них важнейшими являются:

- полнота и всестороннее рассмотрение объекта на основе анализа связей и отношений каждой из его сторон;
- выделение существенно различных и противоречивых частей целого;
- поиск перехода от одного признака к другому с помощью выявления недостающих промежуточных звеньев;
- установление основного ведущего звена и воспроизводство на его базе всей совокупности признаков изучаемого объекта. [5; с. 205-206]

Использование логико-смыслового метода анализа в изучении системы «исследование-производство» позволит оперативно получать информацию о числе участников программы, системе финансирования и его размерах и других аналогичных данных. Наибольший интерес в этом случае представляет возможность предварительного исследования связей между стадиями и этапами процесса для оптимизации формы и структуры управляющих органов с помощью логико-смыслового метода, так как эта проблема в настоящее время в рамках экономического анализа разработана недостаточно детально. Оптимальная форма и структура органов управления будет предопределять высокий уровень организации и действенность экономического анализа результатов функционирования системы «исследование-производство».

Особое внимание обратим на такой существенный элемент анализа, как оценка результативности системы в целом. Представляется, что в современных экономических условиях наиболее целесообразным подходом к оценке результативности системы «исследование-производство» будет позиция В.В. Коссова, В.Н. Лившица, и А.Г. Шахназарова, изложенная в «Методических рекомендациях по оценке эффективности инвестиционных проектов» [1]. Они считают, что эффективность инвестиционного проекта, к которому можно отнести и систему «исследование-производство» включает в себя общественную (социально-экономическую эффективность) и коммерческую эффективность. При оценке общественной эффективности необходимо учитывать социально-экономические последствия создания и внедрения новой техники для общества в целом. Они должны учитывать непосредственные результаты и затраты на систему «исследование-производство», а также внешние затраты и результаты, возникающие в смежных секторах экономики: экологические, социальные и иные внеэкономические эффекты. Коммерческая эффективность оценивается, исходя из предположения, что участник процесса производит все необходимые затраты и пользуется всеми его результатами с учётом финансовых последствий [1; с. 3].

Принципы, положенные авторами в основу оценки, по нашему мнению, в полной степени соответствуют современным рыночным условиям. Перечислим их:

- рассмотрение проекта на протяжении всего жизненного цикла;
- моделирование денежных потоков;
- сопоставимость условий сравнения вариантов проекта;
- принцип положительности и максимума эффекта;
- учёт фактора времени;
- учёт только предстоящих затрат и поступлений, при этом используемые ресурсы оцениваются не с затратами на их создание, а с альтернативной стоимостью, отражающей максимальное значение упущенной выгоды;
- сравнение «с проектом» и «без проекта»;
- учёт всех наиболее существенных последствий проекта;
- учёт несовпадения интересов разных участников проекта;
- многоэтапность оценки;
- учёт влияния на эффективность проекта потребности в оборотном капитале;

- учёт инфляции;
- количественная форма учёта неопределённости и риска.[1; с.5].

Таким образом, для повышения эффективности управления системой «исследование-производство» в современных условиях целесообразно применять к анализу процесса системный подход, детально анализировать результаты стадий процесса, используя объёмные показатели, использовать логико-смысловой метод для оценки эффективности «цепочки поставок» а также периодически проверять результативность всего процесса с учётом решения вопросов коммерциализации создаваемого продукта.

Список литературы

1. Коссов В.В., Лившиц В.Н., Шахназаров А.Г. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов. М.: Экономика, 2000. 421с.
2. Методика (основные положения) определения экономической эффективности использования в народном хозяйстве новой техники, изобретений и рационализаторских предложений. – М.: Экономика, 1977. 186с.
3. Миронова Т.А. О состоянии и перспективах развития авиационной промышленности России с учётом импортозамещения // Аналитический вестник. 2014. № 27. С.27-45.
4. Рьльков П.Г. Интенсификация производства новой техники. М.: Мысль, 1980. 185с.
5. Субботин М.М. О логико-смысловом моделировании содержания управленческих решений // Научное управление обществом.- М.: Мысль, 1980, 235с.
6. Черкасова В.А. Развитие сценарных методов анализа инвестиционных проектов // Экономический анализ: теория и практика. 2008, № 6. С.15-22.
7. Gardner Business Media's The World Machine Tool Output and Consumption Survey. http://www.gardnerweb.com/cdn/cms/2014wmtocs_SURVEY.pdf (Обращение 08.06.2015).

**ON CERTAIN APPROACHES TO THE ANALYSIS
IN MANAGING THE “RESEARCH – MANUFACTURING”
SYSTEM**

**T. N. Batalova, PhD in Economics, Associate Professor of Department
of Accounting, Audit and Economic Analysis**

Perm State University, Perm, Russia

I. A. Cheremisin, «Dominanta» LCC, Perm, Russia

The articles covers the actual issues of the analysis from the point of view of the managing the “research-manufacturing” system in the modern economical conditions. The feasibility of the application of different analytical methods is studied with the view to increase the system management effectiveness. The scope of the application of the methods considered is determined. The content of the analytical methods suggested is disclosed. The expected results of the application thereof are described.

Keywords : Analysis, management, “research-manufacturing” system, R&D activity, effectiveness, analytical methods.

ИНДИВИДУАЛИЗАЦИЯ ОБРАЗОВАНИЯ СТУДЕНТОВ

В. С. Нелюбина, ст. преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Образовательный процесс имеет массовый характер, обусловлено это наличием стандартизации и унификации, общими требованиями к выполнению трудовых функций по конкретной профессии, общей системе законодательства, которая является основой, например, учетной профессии. Но вот характер освоения материала, его уровень и глубина, зависят от индивидуальных особенностей контингента обучающихся. Поэтому в своей деятельности преподаватели должны применять индивидуальный подход к обучению.

Ключевые слова: образование, профессия, компетентностно-ориентированный подход

В настоящее время проводится реформирование отечественной системы образования, в том числе высшего профессионального. Реформирование системы высшего образования в России выражается в следующих шагах:

переходе на двухуровневую систему обучения (бакалавры, магистры),

компетентностно-ориентированном подходе к высшему образованию,

балльно-рейтинговой системе оценки полученных студентами знаний,

мониторинге эффективности деятельности вузов,

индивидуализации образовательных программ (возможности

формирования студентами своих образовательных траекторий).

В 2003 г. Россия присоединилась к европейской инициативе по гармонизации систем образования, начатой Болонской декларацией 1999 г. Болонская декларация включает четыре основных принципа:

двухуровневое образование (бакалавр, магистр), введение кредитов, мобильность, контроль качества образования.

Компетентностно-ориентированный подход в отличие от квалификационного позволяет перейти в профессиональном образовании от его нацеленности на воспроизводство знаний к их применению и ориентировать студентов на бесконечное разнообразие профессиональных и жизненных ситуаций.

Именно на таком подходе строятся федеральные государственные образовательные стандарты (ФГОС) третьего поколения, являющиеся основой формирования новой модели выпускника профессионального образовательного учреждения.

Балльно-рейтинговая (БРС) система представляет собой комплекс мероприятий, обеспечивающих организацию оценки в баллах объема и качества освоения ООП обучающимися по результатам текущего и итогового контроля по всем учебным дисциплинам.

Использование БРС вместо традиционной академической системы оценивания способствует повышению объективности оценки знаний студентов, позволяет более качественно оценить уровень сформированности компетенции по каждой дисциплины.

В августе – сентябре 2013 г. Министерством образования и науки РФ проведен второй полномасштабный мониторинг эффективности деятельности вузов, в том числе и их филиалов.

По результатам мониторинга вузы отнесены к группе эффективных либо неэффективных при условии достижения пороговых значений для любых трех из шести показателей.

Индивидуальные образовательные траектории (ИОТ) способствуют качественной индивидуальной подготовке выпускника, компетентного в сфере своей профессиональной деятельности.

Использование ИОТ в учебном процессе не является ни обязательным, ни принципиально новым для российской системы образования. Опыт применения ИОТ (предметный метод организации обучения) существовал в некоторых российских вузах еще в XX веке. Примером тому является МГТУ им. Н.Э. Баумана(4). Выбор порядка изучения и перечня дисциплин учебного плана при проектировании образовательных программ способствует повышению мотивации студентов к образовательному процессу.

Реформирование системы высшего образования в России предполагает внесение изменений в методику преподавания дисциплин

лин, а для этого обучение преподавателей вузов новым образовательным технологиям, подготовку значительного количества учебно-методических материалов.

РИНО Пермского государственного национального исследовательского университета в рамках повышения квалификации проводит обучение преподавателей университета новым образовательным технологиям, в том числе по программе «Индивидуализация образования студентов: методический аспект».

Заслуживают внимания разработки преподавателя кафедры образовательных технологий Высшей школы РИНО ПГНИУ Губайдуллина Р.А. В частности, проведена сравнительная характеристика двух подходов к образованию: общего (общеобразовательные учебные программы) и индивидуального (индивидуальные образовательные программы), обозначены требования к индивидуализации образования студентов.

При первом подходе студент рассматривается как объект образования. Центром принятия решения является соответствующая кафедра. Образовательные программы – инвариантны и исключают право на ошибку.

При втором подходе студент расценивается как субъект образования. Центром принятия решения выступают «студент-преподаватель». Образовательные программы вариативны, допускают право на ошибки и их исправление. В основе этого подхода лежит договоренность (договор) между студентом и преподавателем.

Основная задача вуза при внедрении такого метода организации учебного процесса - повышение личной мотивации, самостоятельности и ответственности студентов за ход обучения, наилучшая организацию их самостоятельной работы.

Для реализации второго подхода к образовательным программам должны предъявляться следующие требования:

а) избыточность по трем векторам – культурно-предметному, социальному и антропологическому;

б) вариативность по таким направлениям как содержание и сложность, режим прохождения, формы контроля и все виды аттестации;

в) обязательность индивидуальных образовательных программ в учебном процессе;

В течение своего жизненного пути (включая и профессио-

нальную деятельность) человек постоянно сталкивается с множеством ситуаций жизненного выбора, когда ему необходимо принять адекватное решение. Важным условием умения принимать решения является автономность и самостоятельность человека, способность принимать на себя ответственность за решение и его последствия (3).

Удовлетворенность совершенным выбором наступает лишь в том случае, если принятое решение будет восприниматься как свое собственное.

Сохранение инициативы и ответственности студента как субъекта профессионального обучения и развития позволяет подготовить его к бесконечному разнообразию профессиональных и жизненных ситуаций.

Проиллюстрируем методическое сопровождение индивидуализации обучения студентов экономического факультета ПГНИУ на примере разработки одного из вариативных элементов по дисциплине «Учет и анализ».

**Разработка вариативного элемента
«Задания для самостоятельной работы студентов»
по дисциплине «Учет и анализ»**

1. Автор: Нелюбина Валентина Сергеевна

2. Дисциплина: «Учет и анализ» у первого курса бакалавров менеджеров. Изучается три семестра и состоит из трёх разделов:

- 1) бухгалтерский финансовый учёт,
- 2) бухгалтерский управленческий учёт,
- 3)экономический анализ.

Выбран раздел «Бухгалтерский финансовый учёт», второй семестр первого курса.

3. Профессиональные предпочтения: Я, как преподаватель, отдаю предпочтение данной дисциплине, так как она является наиболее емкой и содержательной, а также одной из основных дисциплин, читаемых у студентов дневного отделения и более того студентов первого курса. Выбор второго семестра обусловлен тем, что бухгалтерский финансовый учет (БФУ) является базовым модулем в ряде других дисциплин, а также сложностью восприятия роли сущности БФУ.

4. Возможные точки принятия решений Определим три возможных точки принятия решений студентами первого курса специальности МНМ, а именно:

- а) вариант посещаемости занятий,
- б) способ текущего контроля знаний,
- в) форма выполнения самостоятельной работы.

5. Избыточный набор вариантов по каждой ТПР

Набор возможных вариантов принятия решения в каждой из обозначенных ТПР обобщим в таблице 1 (матрице принятия решений)

Таблица 1

Предлагаемые варианты решений

ТПР	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
ТПР 1	Более 80%	50-80%	Менее 50%
ТПР 2	Тест	Решение задач	Исследовательская работа (презентация)
ТПР 3	Решение практических задач общего характера (наиболее простой вариант)	Решение практических задач более сложного уровня	Составление практических задач разного уровня с предоставлением их решения

6. Выбор объекта образовательной разработки Форма выполнения самостоятельной работы (СР) студентов выбрана в качестве объекта образовательной разработки. Форма СР студентов, включает две точки принятия решений:

1) выбор источников информации по конкретной заданной теме (например «Учет активов организации») – характеризует уровень теоретической подготовки студента,

2) выбор задания разного уровня сложности – отражает уровень притязаний студента.

7. Обоснование выбора. Два фактора повлияли на выбор самостоятельной работы в качестве объекта образовательной разработки. Во-первых, на самостоятельную (внеаудиторную) работу студентов по учебному плану времени отводится в полтора раза больше, чем на аудиторную (192 часа из 324 часов). Во-вторых, студентам первого курса необходимо привить навыки самостоятельной работы, умение думать и самостоятельно нарабатывать знания, что очень пригодится в дальнейшем в их учебной и практической деятельности.

8. Техническое задание (ТЗ) на разработку вариативного элемента.

Техническое задание на разработку вариативного элемента включает следующие процедуры: предъявление студентам технического задания, принятие студентами решения и рефлексию принятого решения.

Процедура предъявления ТЗ состоит из трех этапов.

На первой лекции оговариваются структура дисциплины, формы промежуточного и итогового контроля, основные требования и возможные варианты изучения дисциплины. Делается акцент на том, что результаты самостоятельной работы являются одной из контрольных точек каждого семестра по каждому разделу изучаемой дисциплины. Озвучивается свобода выбора студентом как источников изучения теоретического материала, так и уровня сложности практических заданий, предлагаемых для самостоятельной работы.

На первом семинаре по теме «Учет активов организации» 5 минут выделяется на предъявление студентам точек принятия решений.

Обе точки принятия решений предъявляются сразу. ТПР1 – 1) для выполнения СР используются только учебники, учебные пособия, Интернет-ресурсы (необходимое время устанавливает сам студент, но не менее 2 часов); 2) материалы лекций и семинарских занятий. Кроме обозначенных источников студент вправе пользоваться консультацией преподавателя в установленное для этого время.

При выборе второго варианта отпадает возможность получения у преподавателя консультации по вопросам, рассмотренным на лекционных и семинарских занятиях.

За два дня до установленной даты принятия решения преподаватель на электронный адрес каждой группы отправляет бланк, состоящий из двух частей: информационного сообщения о ТПР 2; письменного подтверждения принятого решения индивидуально каждым студентом.

*Информационное сообщение и протокол принятия решения
студентами группы курса*

I. Информационное сообщение

Господа студенты, напоминаю Вам о необходимости совершить выбор варианта проверки проделанной Вами самостоятельной работы по теме «Учет активов» в рамках раздела «Бухгалтерский финансовый учет» дисциплины «Учет и анализ». Остается два дня на принятие решения.

Выбор варианта принятого решения в ТПР-2 должен быть закреплён письменно в протоколе принятия решения студентами. Ответственный за его оформление староста группы. Протокол принятия решения должен быть сдан на кафедру не позднее одного дня после даты принятия решения.

Дата сообщения

ФИО преподавателя

Протокол принятия решения

Студентами группы курса

II. Результаты выбора решения в ТПР-2

№ п/п	ФИО студента	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Подпись
1	Андревкина Т.В.				
2	Ахмедов Р.Е.				
3	Гарапова Р.Р.				
4	Гордеев Н.О.				
5	Исакова В.М.				
6	Кивилев С.Г.				
7	Клюкина А.В.				
8	Копылова Е.А.				
9	Мазунина С.С.				
10	Мальцева А.С.				
11	Мустафина Э.И.				
12	Пестерников В.В.				
13	Семиреков К.А.				
14	Сидоров А.Д.				
15	Чудинов А.Н.				
16	Шаповалова Н.А.				

Дата

Копылова Е.А.

(расшифровка)

Староста группы _____

(подпись)

ТПР 2 – 1) решение практических задач общего (типового) характера (3-4 задачи в каждом из трех вариантов; **15–20 баллов**, набрав **менее 15 баллов**, получает **0 баллов** и выполняет задание заново. Для повторной попытки решения практических задач такого уровня предлагается новое аналогичное задание.

2) решение задач более сложного уровня (3 задачи в каждом из трех вариантов); **21–30 баллов**, набрав **менее 21 балла**, получает **0 баллов** и выполняет задание заново.

3) разработка практических задач разного уровня (5 задач в одном варианте) с предоставлением их решения; **31–40 баллов**, набрав **менее 31 балла**, получает **0 баллов** и выполняет задание заново.

Процедура принятия студентами решения. Принятие каждым студентом конкретного решения из возможных фиксируется старостой группы в распечатанном с электронной почты бланке и передается на кафедру преподавателю не позднее одного дня с даты принятия решения. **Процедура рефлексии принятого решения.** Данная процедура осуществляется после выполнения выбранного варианта практических заданий и подведения итогов. В личной беседе с преподавателем студент комментирует обоснование принятого им решения.

Предложенная модель вариативного элемента «Задания для самостоятельной работы студентов» по дисциплине «Учет и анализ» у первого курса студентов бакалавров менеджмента - это лишь малая частица огромной методической работы в том случае, если будет взят курс на индивидуализацию образования студентов в ПГНИУ.

Точки принятия решения могут возникнуть на любом этапе обучения студентов. Например, при изучении дисциплины «Инновационный менеджмент» на четвертом курсе бакалавров менеджмента можно выделить такие точки принятия решений: ТПР 1 – выбор специализации по уровню сложности и глубине знаний (специалист, эксперт, руководитель, научный работник), ТПР 2 – изменение выбранной специализации. Принятие решения о выборе специализации приемлемо и для других специальностей студентов как экономического, так и любых факультетов ПГНИУ.

Заметим, что на последних курсах студенты специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» выбирали специализацию – «Финансовый аналитик» или «Учет в банках». Процедура выбора была очень проста. Деканат осуществлял реформирование групп на основе письменных заявлений студентов и целесообразной численности групп.

Существовали и некоторые другие элементы свободного выбора - выбор темы курсовой работы, темы дипломной работы. Однако не было системы принятия решений студентами на всех этапах их обучения.

Для использования индивидуальных образовательных траекторий в учебном процессе и, как следствие улучшения качества образования студентов, необходим творческий подход преподавателей вузов к пересмотру изучения дисциплин с позиций выделения точек принятия решений на всех этапах обучения студентов, процедур их обоснования и предъявления. А это - большая методическая работа.

Список литературы

1. Буймов А., Буймов Б. Студенты как персонал: проблемы мотивации // Управление персоналом. 2007. № 12.
2. Кузьмина А. Матрица героев нашего времени.// Консультант. 2014. № 11.
3. Лагушева Н. Технология планирования карьеры. // Кадровик. Кадровый менеджмент. 2007. № 10.
4. Пономарев М.А. Индивидуальная образовательная траектория как элемент мотивации и повышения качества обучения. //Нормирование и оплата труда в промышленности. 2012. № 6 .
5. Чемяков В. Система оценки персонала.// Кадровик. Ру. 2014. № 6.

INDIVIDUALIZATION OF EDUCATION OF STUDENTS

V. S. Neliubina, Senior lector, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

Perm State University, Perm, Russia

Educational process has mass character, it is caused by existence of standardization and unification, the general requirements to performance of labor functions by a concrete profession, the general system of the legislation which is a basis, for example, of a registration profession. But here nature of development of material, its level and depth, depend on specific features of the contingent of the trained. Therefore in the activity teachers have to apply an individual approach to training.

Keywords: education, a profession, the competence-based focused approach

Е. Б. Никитина, к.э.н., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Кризисы в экономике актуализируют проблему формирования рейтингов. Статья посвящена рассмотрению ключевых параметров адекватности рейтинга банков. Такими основными параметрами являются предсказательность и стабильность рейтинга. Эти показатели могут быть рассчитаны на основе статистической информации. На основе этих признаков дают оценку качества рейтингов различных рейтинговых агентств.

Ключевые слова: рейтинговая оценка, банковская деятельность, экономический анализ

Роль моделей, обеспечивающих оценку рисков, постоянно растет, что во многом определено стандартами «Базеля II» [1]. Построению моделей для формирования систем внутренних рейтингов банков и систем раннего предупреждения о возможном банкротстве посвящен целый ряд работ.

Любые процессы и объекты характеризуются бесконечным числом параметров, и является бесконечно сложными. При построении модели, исходя из поставленных целей, учитываются только наиболее существенные факторы, поэтому любая модель не тождественна оригиналу, объекту.

Если результаты моделирования удовлетворяют исследователя и могут служить основой для прогнозирования поведения и свойств исследуемого объекта, то говорят, что модель адекватна. При этом адекватность зависит от цели моделирования и принятых критериях.

Потенциальность модели определяется ее предсказательностью с позиций получения новых знаний об объекте. Модель можно рассматривать как специальную форму кодирования информации. Модель содержит в себе потенциальные знания, которые человек исследует.

дую ее, может приобрести, сделать наглядным и использовать в своих практических нуждах.

Кредитные рейтинги, присваиваемые независимыми рейтинговыми агентствами, являются важным источником информации о кредитном риске, связанном с заемщиком или инструментом на финансовом рынке. Рейтинги используются при принятии инвестиционных решений, для целей ценообразования, расчета величины регуляторного капитала и резервов. Регуляторы используют их для ограничения стратегий вложения капитала институциональных инвесторов и определения требований к капиталу кредитных организаций. Система присвоения рейтингов оказывает значительное влияние на эффективность распределения капитала на рынке ценных бумаг. Кризис в значительной мере актуализировал проблему формирования рейтингов.

Ряд исследований показывает, что рейтинги являются проциклическими. Имеется определенный временной лаг между фиксацией финансовых результатов или реализацией значимого события и изменением рейтинга. С одной стороны, это обеспечивает устойчивость рейтингового процесса и избавляет от необходимости реагировать на сравнительно незначительные события, с другой — этим объясняется недостаточно оперативная реакция рейтинговых агентств на значимые события.

К настоящему времени известно множество подходов к построению рейтинговых систем, применяемых к оценке качества активов банка (корпоративные, суверенные и банковские требования в терминах стандарта Basel II) [4]. Практически каждый крупный и средний банк имеет свою внутреннюю «секретную» методологию, представляющую собой некий набор классификационных правил и алгоритмов, упорядочивающих и регламентирующих работу риск-менеджера. Основываясь на практическом опыте, данная методология в большинстве своем представляет ту или иную комбинацию следующих подходов:

- экспертный;
- подход, основанный на использовании эконометрических моделей;
- подход, использующий в качестве бенчмарка работу рейтинговых агентств;
- подход, использующий информацию фондового рынка.

После проведения этапа анализа и оценки контрагент банка классифицируется в соответствии с внутренней шкалой, далее делают выводы в соответствии с целями анализа. Как правило, шкала, используемая в методологии рейтинговой классификации, имеет минимум три деления — «хороший», «средний», «плохой». Такую шкалу легко применить ко многим нормативно-регулирующим документам Банка России, например к требованиям по резервам, и именно такую шкалу с точностью до названия и применяют в рейтинговой оценке большинство средних и ряд крупных игроков. Естественно полагать, что системы риск-менеджмента в этих кредитных организациях находятся в зачаточном состоянии и носят декларативный характер.

Согласно требованиям стандарта Basel II, требования банка должны рационально распределяться по классам (категориям) рейтингов без чрезмерной концентрации как по шкале рейтинга заемщика, так и по шкале рейтинга инструментов[2]. Для достижения этой цели банк должен иметь как минимум семь категорий рейтинга для заемщиков, которые не подверглись дефолту, и одну для заемщиков в дефолте. Рейтинг контрагента определяется как оценка его риска на основе конкретных и четких рейтинговых критериев, из которых выводятся оценки PD (Probability of Default — вероятность дефолта) [3].

Интуитивно понятно, что чем более дифференцирована рейтинговая шкала, тем больше возможностей имеет риск-менеджер в процессе классификации банковских активов. С другой стороны, бизнес-подразделения могут получить обоснованную гибкость условий продукта и взаимоотношений с контрагентом (ценообразование, срочность, обеспечение, резервирование и др.) в зависимости от полученного им рейтинга.

Естественно, что при использовании рейтинговой шкалы на первый план выходят две ее основные характеристики — предсказательная сила и стабильность.

Предсказательная сила, согласно большинству источников, есть способность рейтинговой системы классифицировать дефолтных контрагентов

Не менее важной характеристикой рейтинговой системы, чем предсказательная сила, является устойчивость рейтингов, т. е. сохранение рейтинговой оценки большинством контрагентов данного рейтинга в среднесрочной перспективе. В самом деле, ценность рейтинго-

вой системы невелика, если сегодняшние качественные результаты кардинально изменятся через небольшой временной интервал.

Анализ прогнозной силы моделей производится на основе сравнения истинных рейтингов

банков с их модельными значениями. В качестве меры прогнозной силы моделей использовались ошибки прогноза Δ , представляющие разность между прогнозными и фактическими рейтингами в числовой шкале классов.

Положительные значения ошибки Δ соответствуют недооценке рейтинга моделью, что является ошибкой второго рода. Отрицательные потери соответствуют ошибкам первого рода — переоценке моделью фактического рейтинга. Потенциально потери от ошибок первого рода более существенны.

На практике рейтинговая система может быть признана стабильной, если более половины контрагентов сохраняют свои рейтинги в течение года. Например, у международных рейтинговых агентств средняя частота сохранения кредитного рейтинга на интервале год, как правило, превосходит 70%.

Более детальное исследование, как правило, проводится с использованием матрицы переходных вероятностей, содержащей записи обо всех изменениях рейтингов за период наблюдения. Каждая ячейка этой матрицы отражает количество банков, имевших в выбранный момент времени некоторый фиксированный рейтинг (отсчет по вертикали), а при следующем наблюдении - некоторый другой рейтинг (отсчет по горизонтали). Чтобы получить выборочные переходные вероятности, значения в строках матрицы следует разделить на общее количество, имевших данный рейтинг банков.

Трехдиагональная и более полная структура матрицы переходных вероятностей свидетельствует о наличии как повышений, так и понижений рейтингов. Близкая к диагональной структура матрицы переходных вероятностей указывает на то, что изменений рейтингов практически не было [5].

Ошибки первого рода могут быть вызваны недостаточным объемом выборки, а также используемой шкалой при наличии большого количества рейтингов на границах классов. Еще одним фактором, существенным для сравнительной точности прогнозирования, является момент формирования выборки, а именно потенциальное влияние мирового финансового кризиса.

Одним из направлений улучшения качества модели может быть использование более детализированных шкал, в частности шкалы градаций и смешанной шкалы.

Введение более градуированных шкал может потенциально повысить прогнозную силу моделей.

Именно предсказательная сила и устойчивость являются качественным инструментом обоснования использования банком системы рейтинговой оценки к классификации контрагентов. Кроме того, данный инструментарий естественно применять в процедурах бэкестинга.

Список литературы

1. Bernd Engelmann, Evelyn Hayden, Dirk Tasche. Measuring the Discriminative Power of Rating Systems, Deutsche Bundesbank // Discussion paper Series 2: Banking and Financial Supervision, 2003. № 1.

2. Международная конвергенция измерения капитала и стандартов капитала: новые подходы, июнь 2004, Банк международных расчетов (текст стандарта Базель-2 в переводе Банка России).

3. Парасюта К. Н. Методы верификации рейтинговых систем // Финансовый менеджмент, 2008. № 6.

4. Studies on the Validation of Internal Rating Systems. Basel Committee on Banking Supervision // Working Paper, 2006. № 14.

5. Смирнов С. Н., Афонина С. Г., Богатырева Е. А., Косьяненко А. В., Лапшин В. А., Науменко В. В. Сравнение качества национальных рейтингов российских банков // Банковское дело, 2010. № 9.

SIGNS VERIFICATION OF RATING SYSTEMS

E. B. Nikitina, PhD in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, Audit and Economic Analysis
Perm State University, Perm, Russia

Economic crises emphasize the problem of the formation of ratings. The article is devoted to consideration of the key parameters of the adequacy of the rating of banks. Such basic parameters are stability rating. These indicators can be calculated on the basis of statistical information. Based on these features give the quality assessment ratings from different rating agencies.

Keywords: rating assessment, bank activity, economic analysis

ПОДХОДЫ К АНАЛИЗУ ДИВЕРСИФИКАЦИОННОГО ПРОЕКТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

В. В. Пащенко, выпускник магистратуры направления Менеджмент, программа «Проектный менеджмент», коммерческий директор Пермский государственный национальный исследовательский университет, ООО «ФЕНИКС», Пермь, Россия

Т. В. Пащенко, к.э.н., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, эксперт-бухгалтер Пермский государственный национальный исследовательский университет, ООО «ФЕНИКС», Пермь, Россия

Одним из главных управленческих направлений на повышение экономической эффективности и конкурентоспособности организаций является умение разрабатывать и реализовывать комплекс мер и технологий по диверсификации деятельности организации. Однако в теории и практике нет четкого подходов к анализу предложенной стратегии. Целью настоящей статьи является разработка методики анализа проекта диверсификации, определение его этапов и принципов оценки его эффективности.

Ключевые слова: стратегическое управление, диверсификация деятельности, анализ проекта

Условия работы на современном рынке торговли автотранспортными средствами и специализированной техникой таковы, что руководящий персонал вынужден искать новые способы управления предприятием. При этом, как и иные области деятельности, управление должно строиться на современных инновационных, порой, неожиданных подходах. Одним из таких подходов является диверсификация деятельности организаций. Ее содержание и необходимость неоднократно и многосторонне раскрыты в литературе по менеджменту. Однако этот чисто управленческий прием имеет и аналитический аспект: любой проект, и уж тем более диверсификационный, должен быть проанализирован и рассчитан, чтобы доказать свою не только теоретическую, но и практическую значимость. Таким образом, целью представленной статьи является изложение авторского подхода к анализу

диверсификационного проекта для организации отрасли торговли автотранспортными средствами и специализированной техникой.

Обобщенный подход авторов к анализу диверсификационного проекта включает четыре этапа:

1. Анализ рыночных позиций организации в настоящее время.
2. Оценка внешних факторов, связанных с реализацией такого проекта.
3. Оценка внутренних факторов, связанных с реализацией проекта.
4. Описание организационно-управленческих изменений.
5. Расчет финансово-экономического эффекта от реализации проекта.

Для иллюстрации подхода возьмем условную организацию, обладающую признаками типичного представителя рассматриваемой отрасли в Пермском крае.

1. Проведем анализ рыночных позиций Организации с помощью таких инструментов, как:

- анализ конкурентных сил в отрасли по методике Майкла Портера;
- PEST-анализ;
- SWOT-анализ.

С помощью пяти структурных единиц, свойственных каждой отрасли, можно описать способы формирования конкурентного преимущества и долгосрочной прибыльности товара. Ход анализа конкурентных сил в отрасли и его результаты представим в виде таблицы ниже (см. табл. 1). Целью такого анализа является адаптация к конкурентной среде и, как следствие, разработка рекомендаций по возможным действиям для руководства при работе на данном рынке.

Дальнейшее изучение фирмы на рынке продолжим с помощью анализа внешней среды, которая косвенно сказывается на деятельности организации – PEST-анализа.

Все факторы принято делить на четыре типа: политические, экономические, социально-культурные и технологические. Среди каждого типа факторов выделяют наиболее влиятельные и характерные для соответствующей отрасли, в данной работе – для отрасли торговли автотранспортными средствами и специализированной техникой.

Для Организации в данной отрасли характерно влияние следующих из каждой группы факторов внешней фоновой среды (PEST-анализ):

Таблица 1

Представление результатов анализа в сводном виде и разработка направления работ

<i>Параметр</i>	<i>Значение</i>	<i>Описание</i>	<i>Направления работ</i>
Угроза со стороны товаров-заменителей	Средний	Компания обладает достаточно качественными продуктами, новые более технологичные товары появляются на рынке, но их внедрение требует времени, поэтому угроза замены в ближайшей перспективе отсутствует	<ol style="list-style-type: none"> 1. Рекомендуется проводить политику по расширению ассортимента товара 2. Основные усилия компания должна сосредоточить на построении высокого уровня знания товара и на построении осведомленности об уникальных особенностях товара. 3. Для сохранения конкурентоспособности необходимо постоянно проводить мониторинг предложений конкурентов и появления новых игроков. 4. Расширять спектр предоставляемых клиентам сопутствующих продаже техники услуг 5. Сконцентрировать активность на построении длительных отношений с покупателем. 6. Рекомендуется разнообразить портфель клиентов. 7. Требуются специальные программы для VIP - клиентов и эконом-программы для потребителей, чувствительных к цене. 8. Сосредоточиться на устранении всех недостатков товара
Угрозы внутриотраслевой конкуренции	Высокий	На сегодняшний день темпы роста рынка снижаются. Достаточно большое число конкурентов ведет к жесткой ценовой конкуренции	
Угроза со стороны новых игроков	Средний	В связи с падением темпа роста отрасли и готовности крупных игроков на защиту своей доли рынка, а также в связи со значительными инвестициями на вхождение в бизнес вероятность появления новых игроков в настоящее время маловероятно	
Угроза потери текущих клиентов	Средний	Существует средний уровень угрозы ухода клиентов, склонность к переключению на товары-субституты ввиду неуникальности товара высока. Все больше клиентов отдают предпочтение товарам с более низкой ценой	
Угроза нестабильности поставщиков	Высокий	Несмотря на достаточно широкий выбор поставщиков издержки по их смене высокие. Экономическая обстановка вынуждает их снижать объемы производства	

- 1) политические факторы внешней среды:
налоговая политика (тарифы и льготы);
количественные и качественные ограничения на импорт, торговая политика;
стремление к протекционизму смежных отраслей отрасли, наличие государственных программ в смежных отраслях;
- 2) экономические факторы внешней среды:
уровень инфляции и процентные ставки;
курсы основных валют;
уровень развития сферы кредитования;

Таблица 2

Расчет оценки влияния косвенных факторов внешней среды на деятельность Организации

<i>Описание фактора</i>	<i>Влияние фактора</i>	<i>Вероятность наступления</i>	<i>Весовой коэф-т</i>	<i>ИТОГО оценка</i>
Политические факторы внешней среды				
налоговая политика (тарифы и льготы)	2	0,5	0,07	0,07
количественные и качественные ограничения на импорт, торговая политика	3	0,6	0,1	0,18
стремление к протекционизму смежных отраслей отрасли, наличие государственных программ в смежных отраслях	3	0,7	0,1	0,21
Экономические факторы внешней среды				
уровень инфляции и процентные ставки	3	0,9	0,2	0,54
курсы основных валют	3	0,9	0,2	0,54
уровень развития сферы кредитования	2	0,5	0,1	0,1
Социально-культурные факторы внешней среды				
отношение к импортным товарам и услугам	2	0,4	0,03	0,024
требования к качеству продукции и уровню сервиса	3	0,6	0,05	0,09
отношение к натуральным и экологически-чистым продуктам	2	0,3	0,05	0,03

Окончание табл. 2

Технологические факторы внешней среды				
уровень инноваций и технологического развития отрасли	2	0,6	0,04	0,048
степень использования, внедрения и передачи технологий	2	0,4	0,06	0,048
ИТОГО:	X	X	1,0	1,88

- 3) социально-культурные факторы внешней среды:
отношение к импортным товарам и услугам;
отношение к работе, карьере, досугу и выходу на пенсию;
требования к качеству продукции и уровню сервиса;
отношение к натуральным и экологически-чистым продуктам;
- 4) технологические факторы внешней среды:
уровень инноваций и технологического развития отрасли;
степень использования, внедрения и передачи технологий.

Далее проведем оценку влияния этих факторов на деятельность Организации, оценив степень влияния и значимость каждого из них (см. табл. 2). Один балл присваивается, если влияние фактора мало, а любое изменение фактора практически не влияет на деятельность компании, 2 балла – только значимое изменение фактора влияют на продажи и прибыль компании, 3 – влияние фактора высоко, любые колебания вызывают значимые изменения в продажах и прибыли компании.

Дальнейший анализ и планирование рекомендаций проведем исходя из посылки, что наиболее значимыми и влиятельными будут факторы, значение которых составляет более тридцати процентов от общего значения влияния факторов, среднее влияние окажут факторы со значение от десяти до тридцати процентов итоговой оценки и минимальное влияние ожидается от факторов, доля которых составляет менее десяти процентов в итоговом показателе (см. табл. 3).

Таблица 3

*Сводная оценка влияния косвенных факторов внешней среды
на деятельность Организации*

Политические факторы внешней среды		Социально-культурные факторы внешней среды	
налоговая политика (тарифы и льготы)	0,07	отношение к импортным товарам и услугам	0,024
количественные и качественные ограничения на импорт, торговая политика	0,18	требования к качеству продукции и уровню сервиса	0,09
стремление к протекционизму смежных отраслей отрасли, наличие государственных программ в смежных отраслях	0,21	отношение к натуральным и экологически-чистым продуктам	0,03
Экономические факторы внешней среды		Технологические факторы внешней среды	
уровень инфляции и процентные ставки	0,54	уровень инноваций и технологического развития отрасли	0,048
курсы основных валют	0,54	степень использования, внедрения и передачи технологий	0,048
уровень развития сферы кредитования	0,1		

Таким образом, наиболее влиятельны два фактора экономического типа, общее влияние которых составляет более 57 %. При этом оба фактора очень сильно связаны с внешнеполитической и общемировой ситуацией, на которую сама фирма повлиять не может.

Влияние указанных факторов напрямую связано с платежеспособностью покупателей: как правило, приобретение новой техники сельхозтоваропроизводителями связано либо с расширением деятельности, либо с техническим перевооружением, а повышение процента кредитования влечет для них дополнительные инвестиционные затраты, что может привести к отсрочке реализации ими инвестиционных проектов.

Влияние валютных курсов в деятельности имеет двойной эффект. Первая часть влияния аналогична влиянию процентных ставок: резкое увеличение курса валюты ведет к удорожанию приобретаемой техники (как правило, импортируемой или связанной с использованием импортных комплектующих и запчастей), что снижает уровень ин-

вестиционных затрат покупателей. Вторая часть влияния изменения курсов валют связана с риском самой фирмы: резкие колебания на рынке валют в декабре 2014 года показали, что существенные потери фирма может понести из-за появления курсовых разниц. Причем влияние курсовых разниц может не просто уменьшить прибыль организации, а привести к реальным убыткам, если рублевая оценка платежа поставщикам окажется больше суммы, поступившей от покупателей в оплату техники. При этом отрицательным может быть как повышение, так и снижение курсов валют в зависимости от сложившейся ситуации расчетов, которую, порой, предусмотреть невозможно.

Вторая группа факторов (факторы среднего влияния) относится к типу политических. Первый из них – стремление к протекционизму смежных отраслей отрасли, наличие государственных программ в смежных отраслях – носит положительный характер, так как наличие государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей повышает уровень спроса на сельскохозяйственную технику. А вот внешнеторговая политика государства может сказаться как положительно, так и отрицательно на товарообороте. Не факт, что при сокращении рынка импортируемых товаров покупатели обратят внимание на ассортимент именно данной фирмы. В то же время, как показал предыдущий анализ, смена поставщика не является выгодной для фирмы.

Влияние каждого из оставшихся факторов невелико, но совокупное их влияние составляет более 15 процентов от итоговой оценки. В основном, данные факторы при росте их влияния окажут положительную тенденцию, но при отрицательных изменениях факторов первых двух групп они будут только внутренним преимуществом Организации.

Таблица 4

Группировка факторов для проведения SWOT-анализа

<i>Сильные стороны</i>	<i>Слабые стороны</i>
Ассортиментный ряд Персонал и качество сопутствующих Уровень дистрибуции Представленность товара на выставках Возможности к инвестированию Рекламное присутствие и методы продвижения Используемые технологии	Патенты и технологии Стоимость товара Восприятие торговой марки Уровень лояльности

<i>Возможности</i>	<i>Угрозы</i>
Расширение сферы влияния компании, экспансия: новые рынки сбыта, новые страны или регионы Удовлетворение новой потребности потребителя за счет расширения ассортиментной группы Развитие технологий и введение программ, позволяющих снизить затраты компании	Ухудшение экономической стабильности и снижение покупательской способности аудитории Ужесточение регулирования со стороны государства и введение правовых норм, повышающих затраты на существование в отрасли. Рост затрат на закупку техники, превышающий возможное повышение цен

Заключительный этап анализа рыночных позиций – анализ сильных и слабых внутренних факторов фирмы, оценка ее возможностей и угроз (SWOT-анализ). Представим совокупность этих факторов, характерных для Организации, в сводной таблице 4.

Из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что риски, обусловленные макроэкономическими факторами настолько велики, что существование бизнеса в сфере продажи автомобилей, спецтехники и сельхозтехники вынуждают собственников и руководство компании искать пути выхода из сложившейся ситуации.

Исходя из предпосылок формирования стратегии диверсификации для организаций отрасли торговли автотранспортными средствами и специализированной техникой основой проектирования диверсифицированных направлений ее деятельности должны стать смежные виды производства, материальной базой которых является торгуемые такой организацией транспортные средства и техника.

Таким образом, наиболее перспективным направлением диверсификации для Организации, занимающейся оптовой торговлей сельскохозяйственной техникой будет производство сельскохозяйственной продукции. Оценим данное направление диверсификации для проекта выращивания овощей на территории Пермского края. План мероприятий по реализации проекта представлен ниже (см. табл. 5).

Таблица 5

План мероприятий по реализации проекта

Мероприятие	Срок
1. Выбор места реализации проекта и приобретение сельскохозяйственных угодий	До 31.07.2015
2. Согласование условий и заключение договора лизинга на приобретение сельскохозяйственной техники и специальных транспортных средств	До 01.08.2015
3. Получение разрешительной документации и строительство высокотехнологичных хранилищ	До 01.03.2016
4. Подготовка сельхозугодий	До 01.10.2015
5. Заключение договоров на поставку оборудования для хранилищ	До 01.11.2015
6. Закупка оборотных средств (семян, удобрений, СЗР)	До 01.03.2016
7. Производство картофеля	До 15.09.2016
8. Реализация продукции и начало следующего производственного цикла	С 15.08.2016

2. Исходя из установленной выше последовательности проведем оценку внешних факторов, связанных с реализацией такого проекта.

1. Оценка рынка продукции, условий ее производства и возможности реализации проекта.

Как было указано при разработке методики оценки стратегии, параметры оценки должны быть конкретизированы при оценке каждого проекта в зависимости от его отраслевой специфики. Так, для отрасли растениеводства необходимо определить такие параметры, как наличие посевных площадей, урожайность и риски деятельности.

Повышение продуктивности связано с рациональным использованием земельных ресурсов, обоснованным применением средств химизации при возделывании сельскохозяйственных культур. В результате реализации мероприятий по повышению плодородия почв увеличивается урожайность, повышается устойчивость к недостатку и избытку влаги, повышенным и пониженным температурам, усиливается рост корневой системы, повышается качество продукции и иммунитет к болезням и вредителям, таким как ржавчина, корневые гнили, фитофтороз, тля. Указанные факторы должны быть учтены при разработке механизма диверсификации в числе первоочередных действий по реализации проекта.

Другой фактор урожайности – применяемые семенные культуры. В Пермском крае остается неиспользуемым потенциал по применению сельхозтоваропроизводителями семян высоких репродукций. Низкий уровень селекции и семеноводства и применяемых технологий и технических средств, недостающая обеспеченность минеральными удобрениями и средствами защиты растений, изношенность материально-технической базы производства и переработки не позволяют производителям получать конкурентоспособную продукцию. Решение этих проблем позволит получить конкурентное преимущество путем перехода на инновационное производство овощей с использованием современных технологий и техники, в приобретении которых соответствующая организация имеет неоспоримое преимущество.

Риски в данном случае будут типичны для сельского хозяйства. Возможные риски и мероприятия по их снижению представлены ниже в табл. 6.

Таблица 6

Возможные риски и мероприятия по их снижению

<i>Вид риска</i>	<i>Меры по предупреждению или снижению риска</i>
Стихийные бедствия, пожар	Страхование риска
Несчастные случаи (при отсутствии виновных лиц)	Страхование риска
Хищение, иные противоправные действия третьих лиц (при наличии виновных лиц)	Организация охраны, страхование риска, предъявление требований о возмещении вреда
Непротивоправные действия третьих лиц (невиновное причинение вреда при наличии виновных лиц)	Страхование риска, предъявление требований о возмещении вреда
Неурожай	Соблюдение технологии выращивания, применение удобрений и средств защиты растений, использование систем мелиорации

2. Оценка конкурентов.

Основными конкурентами в Пермском крае по производству овощей являются ООО «Овен» (Суксунский р-н), ООО «Труженик»

(Краснокамский р-н), ООО «Беляевка» (Оханский р-н), КФХ Хавыев А. А. (Кунгурский р-н), ООО «Луч» (Кишертский р-н).

Фактором успеха здесь может стать преимущество в снижении инвестиционных затрат и себестоимости производства (за счет использования дилерских скидок и минимизации затрат на обслуживание и ремонт техники).

Однако, учитывая интенсивность и масштабы инновационных процессов в экономике, ведущие сельхозпроизводители вынужден не только сохранять, но и постоянно наращивать инновационную активность, формируя и реализуя инновационные стратегии и постоянно присутствуя на инновационном рынке. Это ведет к тому, что сельскохозяйственные организации должны обладать качеством инновационной мобильности и осуществлять внедрение инноваций в сжатые сроки. Для торгующей техникой организации это также будет являться конкурентным преимуществом, так как наличие непосредственной связи с передовыми производителями сельскохозяйственной техники и собственной лизинговой компании позволит внедрять появляющиеся на рынке инновации быстрее своих конкурентов.

3. Наличие программ государственной и региональной поддержки.

Данная отрасль является приоритетной для построения стратегии диверсификации, так как имеет прямую государственную поддержку как на федеральном, так и на региональном уровне. Это обусловлено политикой продовольственной безопасности страны, которая усилилась в связи с политическими событиями 2014 года.

В частности, в Пермском крае принята и действует программа развития АПК – Дорожная карта развития сельского хозяйства и устойчивого развития сельских территорий в Пермском крае до 2020 года. В рамках этой программы выделены приоритетные направления развития, среди которых Развитие производства продукции растениеводства в защищенном грунте и Развитие отрасли картофелеводства и овощей открытого грунта на 2014–2015 годы и на период до 2020 года. Данные программы предусматривают предоставление субсидий на возмещение части затрат сельскохозяйственным товаропроизводителям на строительство и реконструкцию теплиц и приобретение оборудования, машин и механизмов, включая оснащение энергосберегающим оборудованием в размере до 50% от понесенных затрат. Помимо этого данными программами предусмотрено субсидирование процент-

ной ставки, а так же возмещение затрат на первоначальный взнос при условии приобретения оборудования в лизинг.

4. Наличие налоговых преференций.

Для организаций, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями, предусмотрен специальный режим налогообложения – единый сельскохозяйственный налог. Однако такая система налогообложения не применима ко всей организации в целом и не может использоваться в отношении иных видов деятельности. То есть если речь идет о диверсификации деятельности путем реализации проекта внутри действующей организационной структуры, то применение такой системы налогообложения невозможно.

Если организация не переходит на уплату ЕСХН, то она использует общий режим налогообложения. С 1 января 2013 г. в отношении реализации сельскохозяйственными товаропроизводителями, соответствующими критериям п. 2 ст. 346.2 НК РФ, произведенной и переработанной ими продукции применяется нулевая ставка налога на прибыль. Деятельность, не связанная с реализацией такой продукции, облагается указанным налогом по ставке 20 процентов (для Пермского края – 15,5 %). Для применения льготной ставки доля доходов от реализации сельхозпродукции в объеме всей выручки должна составлять не менее 70%.

Организации и предприниматели сферы сельского хозяйства получают субсидии. Если они получены в рамках целевого финансирования, налогом на прибыль они не облагаются. А если субсидия предоставлена для возмещения расходов, которые включены в расчет базы по налогу на прибыль, то она должна быть учтена в составе доходов. При этом ставка налога на прибыль, по которой они должны облагаться, будет зависеть от назначения субсидий.

Таким образом, использование возможностей налоговых преференций зависит от организационного решения реализации диверсификационного проекта.

3. Далее согласно предлагаемому подходу проводится оценка внутренних факторов.

1. Наличие ресурсной базы

Как правило, на базе торгующих техникой специализированных организаций организован высокотехнологичный сертифицированный сервисный центр с современным диагностическим и ремонт-

ным оборудованием, который позволяет проводить качественное сервисное и гарантийное обслуживание, а также коммерческий ремонт.

2. Размер инвестиционных затрат, источников финансирования и себестоимости производимой продукции.

В целом состав инвестиционных затрат для проекта по производству овощей открытого грунта на площади 100 га укрупненно можно представить в табл. 7.

Таблица 7

Состав инвестиционных затрат на реализацию проекта

<i>Группа затрат</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>
Приобретение сельскохозяйственной техники и специальных транспортных средств	100 000,00
Строительство высокотехнологичных хранилищ	20 000,00
Приобретение для переработки и фасовке овощей	15 000,00
Приобретение сельскохозяйственных угодий	10 000,00
Приобретение семян	690,00
Итого инвестиционных затрат:	155 690,00

Торговая организация, являясь официальным дилером передовых производителей сельскохозяйственной техники, имеет возможность закупки необходимой материальной базы на 15-20 % дешевле, чем непосредственно сельхозтоваропроизводители. Если учесть, что затраты на технику составляют около 2/3 инвестиционных затрат, то очевидно преимущество такой организации перед контрагентами.

Дополнительным преимущественным фактором станут минимальные затраты на наладку и обслуживание техники ввиду наличия собственного квалифицированного кадрового потенциала.

3. Возможности организационной структуры.

В рамках действующей организационной структуры возможно использование сложившейся системы менеджмента. Однако реализация такого проекта, вероятнее всего, не может быть осуществлена без должных организационных преобразований, учитывая специфику деятельности и связанные с этим налоговые последствия.

4. Организационно-управленческое решение для реализации данного диверсификационного проекта предполагает изначально выделение проектной группы для детализации и разработки механизма

исполнение решения. В проектную группу могут войти руководители функциональных подразделений Организации.

Для непосредственного исполнения проекта необходимо создание отдельного предприятия, учредителем которого будет сама фирма. Такая необходимость обусловлена возможностью использования специального налогового режима для производителей сельскохозяйственной продукции. При этом непрофильные функции останутся в ведении самой фирмы.

5. Последний этап анализа связан с расчетом дополнительного *финансово-экономического результата*, который принесет диверсификационный проект. Учитывая, что подобная организация, как правило, имеет холдинговую структуру и, как было описано выше, функции общего характера (учетно-экономические, юридические и маркетинговые службы) останутся в головном предприятии холдинга, затраты на реализацию представленного диверсификационного проекта можно рассмотреть как релевантные и сделать оценку о дополнительной прибыли только на их основе.

Для оценки проекта рассчитаем инвестиционные (единовременные) и текущие затраты, которые необходимо будет дополнительно осуществить фирме, а также показатели эффективности и окупаемости (см. табл. 8-9).

Необходимо отметить, что финансирование проекта предполагается за счет приобретения основных средств по договору лизинга с Агропромышленной лизинговой компанией ОАО «Росагролизинг» с процентной ставкой 4 % в год.

При этом 10 % затрат на приобретение техники будут субсидированы за средств бюджета Пермского края в соответствии с программой поддержки агропромышленного комплекса. Таким образом, совокупные единовременные затраты (с учетом субсидии) составят 140 190,00 тыс. руб.

Затраты рассчитаны исходя из нормы расходования материалов и посевной площади.

Таблица 8

Расчет финансового эффекта от реализации проекта (за год)

№	Статьи доходов и расходов	Сумма, тыс. руб.
1.	Расчет выручки от реализации продукции	
1.1.	Прогнозируемый объем реализации (т)	4 000,0
1.2.	Цена за кг продукции	19,50
1.3.	Выручка от реализации продукции	78 000,0
2.	Затраты на производство реализованной продукции, в т. ч:	26 851,20
	Стоимость удобрений	4 376,90
	Стоимость средств защиты растений	4 811,10
	Стоимость производственного инвентаря	250,00
	Стоимость ГСМ	865,30
	Стоимость электроэнергии	124,40
	Затраты на оплату труда	4 483,00
	Отчисления от ФОТ	1 353,90
	Проценты по лизингу	6 200,00
	Непредвиденные затраты	400,00
	Прочие расходы	3 986,60
3.	Прибыль от реализации	51 148,80
4.	Налог на прибыль	3 068,93
5.	Чистая прибыль от реализации	48 079,87

Необходимо отметить, что, указанная прибыль может быть больше, если рассматриваемый проект фирмы будет включен в региональную программу «Развитие отрасли картофелеводства и овощей открытого грунта», в рамках которой предоставляется субсидия на покрытие расходов в размере до 50 %. Однако данное условия является вероятным, поэтому отражено как дополнительный положительный фактор реализации проекта.

Проект оценивается исходя из срока 5 лет. Следовательно, недисконтированный срок окупаемости составит 3 года.

Для расчета дисконтирования используем планируемый темп инфляции [1], увеличенный на кредитную ставку по лизингу: в 2015 г. – 9,5%, в 2016 г. – 8,5%, в 2017-2019 г. – 8%.

Таблица 9

Расчет показателей чистого недисконтированного дохода и чистой приведенной стоимости по проекту

Годы жизни проекта	Инвестиции, тыс. руб.	Чистый доход, тыс. руб.	$K_{диск}$	PV , тыс.руб. (ст. 3 * ст.4)	NPV , тыс. руб.
2015	140 190,00	–	0,9132	–	
2016	–	48 079,87	0,8495	40 841,70	- 99 348,30
2017	–	48 079,87	0,7938	38 165,80	- 61 182,50
2018	–	48 079,87	0,7350	35 351,94	- 25 830,56
2019	–	48 079,87	0,6806	32 722,35	6 891,79
2020	–	48 079,87	0,6302	30 298,48	37 19,28
<i>Итого</i>	<i>140 190,00</i>	<i>240 399,36</i>	<i>X</i>		<i>X</i>

Таким образом, за указанный срок реализации проект принесет дополнительно в номинальном исчислении 100 209 360,0 руб. При этом индекс прибыльности проекта составит 0,265, или 26,5%.

Данные расчетов инвестиционных показателей проекта свидетельствуют о его высокой эффективности на уровне экономики в целом. Таким образом, эффективность вложений в данный проект может быть оценена положительно, а проект рекомендован к реализации.

Список литературы:

1. Инвестиционный анализ: учеб. пособие / Т.В. Пашенко; Пермский гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2011. 124с.
2. Пашенко В.В. Организация системы управления инвестиционными проектами на предприятии// Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике. Пермь, 2011. С169-176.

APPROACHES TO THE DIVERSIFICATION PROJECT OF THE ORGANIZATION'S ACTIVITY ANALYSIS

Pashchenko V. V., magistracy program «Project Management» Commercial Director

Perm State University, «PHOENIX», Ltd, Perm, Russia

Pashchenko T. V., PhD in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Expert in Accounting

Perm State University, «PHOENIX», Ltd, Perm, Russia

One of the main administrative directions on a increase of economic efficiency and competitiveness of organization is ability to develop and realize a package of measures and technologies on diversification of activity of the organization. However in the theory and practice there are accurate no approaches to the analysis of the offered strategy. The purpose of the present article is development of a technique of the analysis of the project of diversification, definition of its stages and the principles of an assessment of its efficiency.

Keywords: strategic management, activity diversification, analysis of the project

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ КОНЦЕПЦИИ ОЦЕНКИ ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

О. Н. Полинкевич , к.э.н., доцент кафедры финансов

Луцкий национальный технический университет, Луцк, Украина

В рыночной экономике важной проблемой есть определение подходов к оценке инновационного развития предприятий. Соответственно целью работы является критический анализ научно-методических концепций оценки, выделение оптимальной, которую можно внедрить в России. Рассмотрены основные научно-методические концепции оценки инновационного развития бизнес-процессов предприятий. Выделены проблемы внедрения их на предприятиях. Предложено систему сбалансированных показателей.

Ключевые слова: инновационное развитие, предприятие, бизнес-процесс, концепция, модель.

В рыночных условиях инновационное развитие есть необходимым и основным фактором конкурентоспособной деятельности промышленного предприятия. Это важнейшее средство решения основных социально-экономических задач предприятия, в частности рост эффективности, создание безопасных условий труда, защита экологии, обновления производственно-технической базы и т. п. Сложность проблемы оценки инновационного развития состоит в многогранности самого понятия, которое предусматривает взаимосвязанный процесс количественных и качественных преобразований. Однако качественные изменения не обязательно сопровождаются изменением количественных характеристик. Л. Е. Довгань предложила выделить 10 концепций измерения достижений предприятий в контексте их развития [2]. Эти концепции мы расширили до 17, учитывая исследования ученых [1–4]. Рассмотрим особенности каждой из них.

В современной практике управления Data Envelopment Analysis (комплексный анализ данных) используется для измерения относительной эффективности отдельных подразделений предприятия.

С помощью линейного программирования сравнивают входные и выходные факторы, определяющие уровень эффективности в каждом отдельном подразделении предприятия. Обычно, этот метод измерения уровня развития компании применяется в сфере производства. Точность измерения уровня развития зависит от количества анализируемых данных. Однако из-за большого количество входных и выходных данных анализ усложняется. Эта концепция использует большинство исследователей при оценке инновационного развития предприятий.

В основе концепции Performance Measurement in Service Business (измерение достижений предприятий сервиса) есть принцип определения типа предприятия, работающего в сфере услуг с помощью разработанной системы результатов и детерминант его деятельности. Определение детерминант дает возможность оценить результативность бизнеса. Полученные результаты деятельности компании указывают на группу, к которой ее можно отнести. Недостатком концепции есть отсутствие связи со стратегией и сложность оценки уровня экономического развития предприятия через использование многих параметров. Целесообразно отметить, что этот подход имеет ограниченное применение для производственных предприятий.

Концепцию Balanced Scorecard (сбалансированная система показателей) предложено в 1990-х гг. Р. С. Нортон и Д. П. Капланом. Она позволяет определить уровень развития предприятия с помощью интеграции финансовых и нефинансовых показателей деятельности предприятия с учетом причинно-следственных связей между результирующими показателями и ключевыми факторами, под влиянием которых они формируются. Однако, несмотря на эффективность использования сбалансированной системы показателей для определения уровня развития предприятия, многие ученые критикуют ее за сложности в установлении причинно-следственных связей, ведь при возникновении несоответствия запланированных целевых значений и достигнутых результатов определить причину неудачи оказывается достаточно трудно [1].

Учредители и последователи этой концепции, а именно: Р. Каплан, Д. Нортон, Н.-г. Ольвэ, Ж. Рой, М. Веттер рекомендуют оценивать предприятие на основе системы показателей стратегических карт [4]. Р. Каплан, Д. Нортон предлагают использовать четыре блока для оценки эффективности деятельности предприятия [4].

Среди многих концепций, задачей которых есть измерение достижений предприятия, наиболее иллюстративной является концепция Tableau de Bord («бортовое табло»). Структурой «Бортового табло» есть дерево. Для каждого подразделения / предприятия определяется генеральная цель, которая, в свою очередь, включает множество целей всех подчиненных подразделений. Уровень достижения целей каждым из подразделений определяется с помощью набора показателей результативности. Недостатками концепции есть жесткая связь с организационной структурой и достаточно низкий уровень гибкости предприятия, связанный с отсутствием возможности быстро менять цель, потому что она является составной частью выбранного стратегического направления развития предприятия [1, с. 74]. Кроме того, наличие собственных генеральных целей в подразделениях должно согласовываться с единственной целью предприятия. По нашему мнению, такой связи в концепции нет.

Productivity Measurement and Enhancement System (ProMES) (система улучшения и измерения производительности) предусматривает анализ результатов деятельности предприятия с помощью сочетания целей, оценка действий для достижения целей, объединения и внедрения информации за прошлые периоды. Этот подход предполагает определение достижений не только каждого подразделения предприятия, но и работников внутри подразделений. Таким образом, объединение показателей производительности и результативности каждого работника в показатель развития подразделения дает возможность установить уровень результативности всего предприятия в целом.

Модель EP²M (оценка эффективности деятельности и роста) разработали в 1993 году К. Адамс и П. Робетс. Она основывается на четырёх перспективах: обслуживание потребителей и рынка (внешняя среда); управления реализацией стратегии и развитием (сверху вниз в организационной иерархии); повышение эффективности деятельности (внутренняя среда); усиление влияния собственников и расширение самостоятельности работников (снизу вверх в организационной иерархии). Слабой стороной системы улучшения и измерения производительности есть сложность процесса оценки деятельности каждого работника, что требует времени и наличия четко разработанной системы критериев оценки. По этой концепции система оценки эффективности направлена не только на реализацию стратегии, но и выработка корпоративной культуры [1, с. 111]. Недостатком концепции есть то, что в

ней учтён широкий спектр показателей, анализ которого не всегда дает представление стратегической цели.

Performance Measurement Model (модель измерения достижений) –разработана для подразделений американской армии, которые занимаются логистикой. Согласно этой модели, поддержка управления и процесс улучшения деятельности подразделений осуществляется посредством определения наиболее важных и результативных показателей. Проблемой при использовании этой модели есть определение таких индикаторов и показателей, которые бы наиболее полно и точно соответствовали целям [2].

Среди современных подходов к оценке уровня развития предприятия выделяют модель, которая называется «Пирамида достижений» (Performance Pyramid). Её разработчиками К. Макнайр, Р. Линч, К. Кросс. Эта концепция ориентируется на потребителя, а при исследовании взаимосвязи между стратегией и финансовыми показателями, использует также нефинансовые коэффициенты [3]. В основу пирамиды достижений положена концепция качества и управления научно-техническими разработками.

Для оптимизации производительности деятельности компании была разработана концепция квантового измерения достижений (Quantum Performance Measurement). В ней используются показатели, которые записаны языке знаков. Они предоставляют информацию обо всех процессах на предприятии, структуру управления, бизнес-процессы, работников. Критерием сравнения есть три параметра: время, затраты, качество, которые являются основными определителями уровня производительности работы предприятия. Такая модель не оценивают экономическое развитие бизнес-единицы, а лишь идентифицирует уровень ее производительности в подразделениях и в разрезе работников.

Поскольку сложность в понимании сущности определенных показателей деятельности предприятия различными звеньями управления порождает их несостоятельность, адекватно использовать необходимые рычаги влияния на показатели, характеризующие уровень экономического развития предприятия, консалтинговой компанией «Эрнст & Янг» было предложено собственную концепцию измерения достижений компании. Поэтому основой этой концепции есть установление критических факторов успеха для каждого подразделения. Они являются составляющими генеральной цели предприятия. Оче-

видна родство такой модели с концепцией «Бортовое табло», однако отличием есть то, что цели, которые задаются на разных уровнях, не обязательно связаны между собой причинно-следственными связями [3].

Концепция «ДжАйКейс Группа по обеспечению сельского хозяйства» (JI Case Agricultural Equipment Group) объединяет финансовые и нефинансовые показатели. Основной ее целью является измерение достижения статуса предприятия мирового класса. Недостатком этой модели есть ее ограниченное применение, ведь она приспособлена для измерения достижений крупных предприятий, которые являются лидерами на внутреннем или внешнем рынках. Кроме того, эта концепция близка к системе сбалансированных показателей.

Инновационной также есть концепция «Катерпиллар». Для измерения достижений компании используются не только финансовые показатели, а основное её отличие – фокусировка на временных рамках. Достаточно глубоко анализируется текущее состояние предприятия, разрабатываются планы развития будущих показателей, а прошлые результаты анализируются только в плоскости расходов предприятия [1]. Такой подход, по нашему мнению, неоправданный, поскольку вероятность проектирования изменений предприятия зависит от прошлых показателей. Поэтому ограничения расходов предприятия недопустимо. Важно то, что в системе «Катерпиллар» достижения предприятия в прошлом измеряются только затратами на департамент, товар, компонент, эффективность, показателем окупаемости инвестиций для отдельных проектов.

Модель Лоренца Мейсель (Lawrence S.Maisel) обоснована в 1992 году. Она определяет четыре перспективы, на основе которых оценивают развитие предприятия, и похожа со стратегическими картами Р. Каплана, Д. Нортон. Однако вместо учебы и роста применяет перспективу человеческих ресурсов, которая оценивает инновации, образование, обучение, развитие продукции и услуг, компетентность и корпоративную культуру [4]. Преимуществом модели есть оценка персонала, а не только процессов и систем. Недостаток состоит в том, что компоненте «человеческие ресурсы» уделяется чрезмерное внимание, нивелируется влияние других компонентов на инновационное развитие предприятия.

Концепция «Хьюлетт-Паккард» была введена в 1990 году. Она основывается на взаимном оценке подразделениями, оказывают друг

другу услуги. Показатели оцениваются по трем направлениям: затраты, качество, производительность [1]. Недостатками концепции есть то, что не учтён человеческий ресурс, сосредоточенность подразделений на проблемах друг друга. Преимущество подхода заключается во взаимном многоступенчатом контроле внутри предприятия.

Концепция BMV – Business Management Window – ориентирована на стратегическое управление и рост во внешней и внутренней сферах, объединяет стратегическое планирование всех направлений деятельности, определяет последствия управленческих решений и их влияние на финансовые результаты, предусматривает использование бенчмаркинга. Преимуществом концепции есть стратегическая ориентация, а недостатками – сочетание целей внутреннего и внешнего управления в единую систему, рассмотрение последствий только оперативных решений.

Концепция модели ADL / LC состоит в том, что портфель предприятия, определяется стадией жизненного цикла и конкурентной позицией, должен быть сбалансирован [3]. Преимуществами модели есть учёт стадий жизненного цикла рынка и отрасли, недостатками – точность модели зависит от прошлой и будущей траекторий жизненного цикла, не рассматриваются стратегии изменений жизненного цикла отрасли, которая есть многовариантной.

Модель Shell / DPM содержит количественные параметры бизнеса [3]. Преимуществом есть то, что значительное внимание уделяется развитию текущей отраслевой ситуации, а не прошлой. Недостатком – не рассматривается бизнес на различных стадиях жизненного цикла, ограничивается капиталоемкие отраслями промышленности.

Модель Хофера-Шенделя предусматривает позиционирование видов бизнеса на матрице развития рынка товаров, определения идеального набора из этих видов бизнеса и разработка путей к их формированию [3]. Преимуществом модели есть наличие трех оптимальных бизнес-наборов предприятия: усиление роста, прибыли, уравновешенный набор. Недостатком – предприятие стремится получить идеальный набор из трех, однако цели, задачи и ресурсы для каждого из них разные.

Интегрированная модель сбалансированной системы показателей и показателя экономической добавленной стоимости (Economic Value Added – EVA) есть продолжением модели Нортон-Каплана. Эта модель функционирует в системе управления, нацеленного на созда-

ние стоимости (VBM – Value-Based Management). Главной целью управления концепции VBM является максимизация стоимости предприятия. Эта концепция предусматривает финансовый аспект (EVA), клиентский аспект, аспект внутренних бизнес-процессов и обучения и роста. Она позволяет перевести миссию и цели создания стоимости в набор конкретных показателей, отслеживая которые руководство предприятие может принять решения, направленные на максимизацию стоимости предприятия [1]. Недостатком подхода есть то, что основной акцент направлен на добавленную стоимость, однако не учитываются такие характеристики, как финансовая устойчивость и ликвидность.

Однако, из всех рассматриваемых концепций, наиболее перспективной в новой экономике является сбалансированная система показателей. Недостатком сбалансированной системы показателей есть большое количество финансовых и нефинансовых показателей, которые, по нашему мнению, можно устранить через обоснование оптимального их количества. Согласно подхода Л. Е. Довгань [2], А. Ю. Городничего [1], В.С. Ефимова [3], считаем, что показатели должны оценивать бизнес-процессы, финансы, клиентов, инновации и обучение. Выбор показателей в каждой из групп обоснуем на основе экспертных оценок и синтеза мнений ученых.

Список литературы

1. Городничев А. Ю. Сравнительный анализ современных моделей анализа и оценки результатов деятельности предприятий, основанных на КПД / А. Ю. Городничев // Аудит и финансовый анализ. 2006. № 4. С. 72–79.
2. Довгань Л. Е. Подходы к оценке экономического развития предприятия [Электронный ресурс] / Л. Е. Довгань, А. В. Григорьева. – Режим доступа к журн. : [Http://probl-economy.kpi.ua/node/50](http://probl-economy.kpi.ua/node/50). –Загл. с экрана.
3. Ефремов В. С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования / В. С. Ефремов. М.: Финпресс, 1998. 192 с.
4. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. М.: Олимп-Бизнес, 2005. 320 с.

SCIENTIFIC-METHODICAL EVALUATION CONCEPT INNOVATION BUSINESS PROCESSES

Polinkevych O. N., PhD in Economics, Associate Professor of finance
Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine

In a market economy, an important issue is the definition of innovative approaches to the evaluation of the development of enterprises. Accordingly, the aim of the work is a critical analysis of the scientific and methodological concepts of evaluation, selection of optimal, which can be implemented in Russia. Consider the basic scientific and methodological concepts to evaluate the development of innovative enterprise business processes. Highlighted the problem of the introduction of their enterprises. Proposed scorecard.

Keywords: innovative development, enterprise business process concept model.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ РЕСУРСОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

О. Н. Савина, к.э.н., доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Россия

Амортизация, по сути, представляет процедуру возврата денежных средств, вложенных организацией во внеоборотные активы по мере износа последних. Она же является инструментом образования амортизационного фонда – резерва на восстановление и поддержание производственных мощностей предприятия. Однако в настоящее время формирование такого фонда не предусмотрено нормативными документами, поэтому и современные методики его расчета не разработаны. Методы, действовавшие в советской экономике, не применимы в условиях современных экономико-правовых реалий. Поэтому актуально исследование данного вопроса.

Ключевые слова: амортизация, основные средства, методика анализа

В числе мер государственной поддержки инвестиционной деятельности налоговым инструментам отводится значительная роль. Несмотря на то, что вступление в действие с 1 января 2002 г. главы 25 НК РФ сузило возможности оптимизации налогообложения деятельности за счет отмены многих налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, в том числе инвестиционной, зато вступило в действие положение, согласно которому полностью могут исключаться из доходов все документально подтвержденные и экономически обоснованные расходы. Таким образом, получается, что чем выше себестоимость, тем налог на прибыль организаций меньше. Но не все расходы, которые исключаются из доходов, приводят к увеличению свободных средств организации. Так, например, рост стоимости материальных затрат не только не увеличивает свободные средства, но и снижает конкурентоспособность продукции. А положительного эффекта от увеличения себестоимости можно достичь только за счет амортизационных отчис-

лений, которые выводятся из-под налогообложения, но при этом остаются в распоряжении организации.

Амортизация, по сути, представляет процедуру возврата денежных средств, вложенных организацией во внеоборотные активы по мере износа последних. Она же является инструментом образования амортизационного фонда – резерва на восстановление и поддержание производственных мощностей предприятия. Отчисления в этот фонд признаются расходом, который, характеризуется неденежной формой и, следовательно, не связан с оттоком ликвидных средств. Будучи частью выручки от реализации продукции, суммы амортизации являются притоком денежных средств в организацию и временно могут быть использованы в целях финансирования оборотного капитала. Таким образом, чем большую долю в валовом притоке денежных средств составляют амортизационные отчисления, тем меньше сумма налога на прибыль организаций и, следовательно, больше сумма денежных средств, остающихся в распоряжении организации в данный период, несмотря на занижение прибыли и величин, производных от нее показателей рентабельности.

Поэтому для коммерческой организации финансово выгодно признать как можно большую часть притока денежных средств амортизационными отчислениями. Уровень доступности амортизационных отчислений для инвестиционной деятельности можно охарактеризовать как высокий, т.к. амортизационные отчисления всегда есть у предприятия или организации, даже если их деятельность малоприбыльна или убыточна. Использование амортизационных ресурсов не сопровождается дополнительными сопутствующими расходами, за их использование не надо платить. Таким образом, амортизация является наиболее приемлемым собственным источником финансирования инвестиций, что соответствует экономической природе собственности, воплощенной в категории капитала. При инвестировании за счет внешних источников потребуются средства, превышающие данную величину на стоимостную оценку экономического интереса инвестора. Единственный недостаток использования амортизационных отчислений является их ограниченный объем. Однако порядок определения этой величины устанавливается нормативно (табл.). При этом организация может выбирать между ускоренным нелинейным и традиционным линейным способами начисления износа.

Действующие инструменты амортизационной политики организации

<p>Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию данного имущества. Это относится и к объектам амортизируемых основных средств, полученных безвозмездно. Метод начисления амортизации должен быть указан в учетной политике организации.</p> <p>В виду того, что одним из основных критериев амортизируемого имущества является способность его приносить налогоплательщику экономическую выгоду (доход) следует иметь в виду: если амортизируемое имущество введено в эксплуатацию и амортизация начала начисляться, но в силу каких либо причин или изменившихся обстоятельств данное имущество не использовалось в финансово-хозяйственной деятельности организации-налогоплательщика, расходы на приобретение такого имущества не могут быть включены в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. При этом суммы начисленной ранее амортизации, необходимо восстановить в составе доходов для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина РФ от 8 ноября 2011 г. N 03-03-06/1/721).</p>	
Линейный метод амортизации	Позволяет погасить стоимость основных средств на всем протяжении срока полезного применения или использования, позволяет нормализовать себестоимость продукции, дает возможность удерживать цены на услуги и продукцию от высокого и чрезмерного повышения, улучшая ее конкурентоспособность.
Нелинейный метод (ускоренный режим амортизации) – нелинейный метод по правилам налогового учета (вместо инвестиционной льготы)	Предназначен для ускоренного формирования инвестиционного потенциала предприятий благодаря предоставленной им возможности увеличения объема амортизации основных средств, включаемой в расходы при определении налогооблагаемой прибыли, по сравнению с амортизацией основных средств, начисленной по правилам бухгалтерского учета.
Повышение коэффициентов и нормы амортизации	Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 2: ✓ только для основных средств принятых на учет до 1 января 2014 г. (при нелинейном методе не применяется к основным средствам, относящимся к 1-3 амортизационной группе) - в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Продолжение табл.

	<ul style="list-style-type: none">✓ в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);✓ в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;✓ в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности. <p>Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ в отношении амортизируемых основных (при нелинейном методе не применяется к основным средствам, относящимся к 1-3 амортизационной группе) средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга).✓ в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.
<p>Повышение коэффициентов и нормы амортизации</p>	<p>Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных настоящей главой по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.</p> <p>При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.</p>

Амортизационная премия	Включается в состав расходов отчетного или налогового периода; произведенные затраты на капитальные вложения не более 10% первоначальной стоимости основных средств или расходов (с 01.01.2009 не более 30%, в отношении 3-7 амортизационных групп); позволяет ускорить процесс отнесения на расходы приобретаемого объекта основных средств. В учетной политике необходимо отразить также и принцип применения амортизационной премии, т.е., либо амортизационная премия применяется в отношении всех объектов основных средств налогоплательщика, либо только в отношении отдельных категорий объектов основных средств (например, стоимостью выше определенного размера, относящихся к той или иной группе и т.д.).
Классификация объектов основных средств (амортизируемого имущества)	Ввиду того, что сроки полезного использования, установленные Классификатором основных средств в группах, определены границами, конкретный срок (или порядок его определения) для объекта основных средств, отнесенного к той или иной амортизационной группе, должен быть установлен налогоплательщиком в Учетной политике, применяемой для целей налогообложения
Оценка и переоценка основных средств (амортизируемого имущества)	В налоговом (как и в бухгалтерском) учете применяются три вида стоимости амортизируемого имущества: первоначальная, восстановительная и остаточная. Порядок формирования первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете в основном совпадают. Эта стоимость складывается из расходов на приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором амортизируемое имущество пригодно к использованию, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету (п. 1,3 ст. 257 НК РФ). Оценка основных средств — это переоценка основных фондов, которая проводится с достаточной регулярностью, целью которой является приведение фактической стоимости к реальному рыночному показателю, для учета и анализа, расчетов и экономических прогнозов, а также для получения обобщенных средних отраслевых и народно-хозяйственных показателей и характеристик. Переоценка основных средств позволяет оптимизировать налог на прибыль и налог на имущество. Балансовая стоимость имущества будет отражать рыночную цену, соответственно убыточные компании, имеют возможность сократить налог на имущество, а высокорентабельные компании после переоценки основных средств смогут уменьшить налог на прибыль, повысив амортизационные выплаты при увеличении стоимости.

Поскольку амортизационные отчисления учитываются как расход, подлежащий вычету из доходов организации при налогообложении, их величина оказывает непосредственное влияние на налоговые платежи.

С вводом в действие с 1 января 2002 года главы 25 Налогового кодекса РФ предприятия получили возможность исчисления амортизации одним из двух методов: линейным и нелинейным, в связи с чем, у хозяйствующих субъектов появилась необходимость осуществления обоснованного выбора между ними. Обоснованием могут служить количественные оценки денежных потоков, инициируемые применением того или иного порядка переноса стоимости основных средств на готовую продукцию.

На первый взгляд сам по себе нелинейный метод хорош, поскольку позволяет поначалу списать на расходы гораздо большие суммы амортизации. Происходит это за счет высоких норм, установленных для амортизационных групп. Однако умножаются данные нормы на остаточную стоимость, которая с каждым разом становится все меньше. Таким образом, сумма амортизации при нелинейном способе с каждым месяцем будет стремительно уменьшаться.

Математические величины амортизационных отчислений и остаточной стоимости основных средств от их первоначальной стоимости и срока полезного использования – это различные нормы зависимости. Очевидно, что в случае полной амортизации имущества начисленная в течение всего периода эксплуатации сумма износа равна его первоначальной стоимости и, следовательно, не зависит от применяемого метода. Однако он оказывает влияние на распределение величин амортизационных отчислений во времени. Поэтому для выявления эффективности каждой из альтернатив следует учитывать эту разницу, используя дисконтированные (приведенные к одинаковому моменту времени) оценки для отражения межвременной стоимости денег, поскольку величина финансового результата от использования ускоренной амортизации существенным образом зависит от эффективности вложений временно высвобожденных денежных средств, поскольку именно ее размер определяет, насколько «сегодняшние» деньги ценнее «будущих».

В 2009 году в порядок начисления амортизации нелинейным методом были внесены изменения, суть которых заключается в том, что амортизация считается не по каждому объекту основных средств в

отдельности, а по амортизационным группам. Для каждой амортизационной группы на первое число налогового периода (1 января) определяется суммарный баланс, который представляет собой суммарную остаточную стоимость всех объектов амортизируемого имущества, которое относится к данной амортизационной группе (кроме восьмой–десятой групп, для которых применяется только линейный способ амортизации, хотя нормы на них прописаны в законе).

При нелинейном методе, действовавшем в период с 2002 по 2008 гг. действовало следующее правило: при уменьшении остаточной стоимости объекта до 20 процентов организаций должна зафиксировать ее на уровне базовой и разделить на оставшиеся месяцы срока полезного использования. Это гарантировало компании полное списание стоимости объекта в течение срока полезного использования объекта.

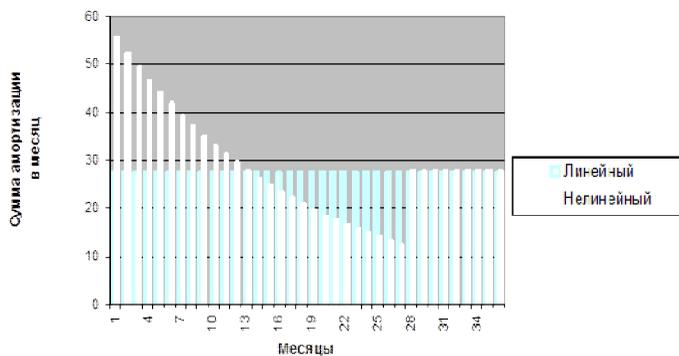


Рис. Распределение сумм амортизации

Анализ графика текущих амортизационных отчислений, рассчитываемых линейным и нелинейным методами в течение срока полезного использования объекта, позволяет сделать следующие выводы. Общую продолжительность эксплуатации фонда можно разделить на три временных интервала.

В первом интервале нелинейная амортизация превышает линейную, соответственно, формируемая линейным амортизационным методом остаточная стоимость объекта в этом периоде имеет более высокие значения в сравнении с нелинейным способом.

Для второго интервала характерно значительное превышение линейной амортизации над нелинейной. Положительный эффект от нелинейного метода формируется за счет уменьшения суммы налога на имущество вследствие максимального снижения остаточной стоимости объекта, исчисляемой по нелинейному методу по сравнению с линейным.

В третьем периоде значения параметров нелинейной списания стоимости основных средств на расходы не только увеличивается в разы, а фактически стремиться к бесконечности. Тем не менее, нелинейный метод позволяет быстрее амортизировать основные средства. Здесь сумма начислений все время меняется и ежемесячно пересчитывается. С точки зрения возврата первоначальных инвестиций в основной капитал с учетом фактора времени использование нелинейного метода амортизации объектов основных средств также является более эффективным вариантом, чем их линейная амортизация.

Однако с 2009 года данная норма в Налоговом кодексе отсутствует. Одновременно в п. 12 ст. 259.2 НК РФ было введено другое положение: если суммарный баланс группы станет менее 20 000 руб., то ее можно ликвидировать, списав оставшуюся часть баланса на внебалансовые расходы. То есть с первого взгляда получаем аналог нормы, используемой при линейном методе. Но это только с первого. Ведь при линейном способе 20-тысячный лимит применяют к конкретному объекту. А при нелинейном – к группе. И списать ее стоимость фирма вправе только при условии, что суммарный баланс группы не увеличится за счет поступления новых объектов. Это означает, что период списания стоимости основных средств на расходы не только увеличивается в разы, а фактически стремиться к бесконечности.

Помимо использования нелинейного метода, налогоплательщику предоставлено право применения повышающих коэффициентов к норме амортизации в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, если они были приняты на учет до 01.01.2014. Для основных средств, принятых на учет после указанной даты, данный коэффициент не применяется.

Соглашаясь с мнением экономистов, сопоставляющих возможную экономию по налогу на прибыль организаций, рассчитанную исходя из допущения, что налогоплательщики использовали инвестиционную льготу (действующую до введения в действие главы 25 НК

РФ) на всю прибыль, направленную на инвестиции до 2002 г., и сокращение налоговых платежей за счет введения новой системы амортизации основных средств для целей налогообложения (начиная с 2002 г.), отмечаем, что налоговая новация не заменила льготу по инвестируемой прибыли. Экономия на отчислениях в бюджет при сохранении инвестиционной льготы была бы по объему в разы больше. Таким образом, налоговые условия для активно инвестирующих и рентабельных предприятий, имевших возможность использовать льготу, реально ухудшились.

Данные Росстата о направлениях инвестирования сумму амортизационных накоплений налогоплательщиками за период с 1999 по 2013 гг. показывают, амортизационные отчисления не в полной мере выполняют ту роль, которая им отводится - не вся сумма накопленной амортизации инвестируется по назначению в основной капитал. Зачастую на многих предприятиях амортизационные отчисления используются совершенно на другие цели, не свойственные их экономическому назначению, в частности, на пополнение оборотных средств. Так, по оценке экспертов, за последние годы в России с учётом использования амортизации на пополнение оборотных средств, только 35-40% амортизационных отчислений использовалось на обновление основных средств.

Учитывая ухудшающий прогноз по динамике инвестиций в начале 2014 года в основной капитал в России на ближайшую трёхлетку, согласно макроэкономическому прогнозу министерства экономического развития на 2014-2017 годы, в 2014 году инвестиции в основной капитал должны были упасть вместо ожидавшегося ранее роста на 3,9%. По данным Росстата, инвестиции в основной капитал в России в мае 2014 года снизились на 2,6% по сравнению с маем 2013 года. Постоянное сокращение инвестиций происходило и весь 2014 год. В апреле они уменьшились на 2,7%, в марте — на 4,3%, в феврале — на 3,5%, в январе — на 7%.

Однако последние месяцы 2014 и начало 2015 года показали, что инвестиции в основной капитал предприятий России будут еще более снижаться: отсутствие четкой экономической политики, колебание курса рубля и геополитическая напряженность отпугивают инвесторов вкладывать финансовые ресурсы в развитие экономики.

Поэтому все более актуальными в условиях экономического кризиса становятся вопросы перераспределения финансовых ресурсов

или поиска возможностей использования внутренних резервов компаний. Механизмом поиска внутрипроизводственных резервов инвестиционного развития предприятия в современных условиях хозяйствования выступает амортизация. Выбранная организацией амортизационная политика становится одним из решающих факторов в формировании инвестиционного потенциала и ведет к необходимости учитывать способ начисления амортизации при осуществлении инвестиционных расчетов.

Вместе с тем, внесение корректировок в амортизационную политику предприятия, должно основываться на строго целевом использовании амортизационных отчислений, научно-обоснованном обеспечении государственного и хозяйственного контроля за начислением и использованием амортизации, ускоренном списании основных фондов, налоговом стимулировании реализации амортизационной политики.

Предложения по внесению корректировок в амортизационную политику предприятия.

1. Увеличить нормы амортизации в 2-2,5 раза и процесс списания затрат осуществлять ускоренным (бухгалтерский учет) и нелинейным (налоговый учет) способом, что позволит организациям уже в первые годы отнести на амортизацию большую часть затрат и даст возможность достаточно быстро возместить расходы на приобретение оборудования. Таким образом, организации получают возможность использовать ускоренную амортизацию как важнейший источник самофинансирования и увеличения инвестиционных средств.

2. Установить жесткий контроль за целевым использованием амортизационных отчислений. В этой связи, целесообразно дополнить статью 259 НК РФ нормой, предписывающей налогоплательщикам-производителям направлять не менее 80 % средств, высвобождаемых в результате применения ускоренной амортизации, на обновление оборудования. В случае несоблюдения указанного порядка, изменить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, включив в нее неиспользуемые по назначению средства от амортизационных отчислений.

Такой жесткий контроль целевого использования амортизационных отчислений связан с тем, чтобы амортизационные накопления не уходили в полном объеме на пополнение оборотных средств, и инвестиционная политика организаций, в особенности тех, которые производят наукоёмкую продукцию или продукцию с длительным произ-

водственным циклом, не осталась без финансового обеспечения. В свою очередь, государство, сознательно через амортизационную политику сокращая поступления по налогу на прибыль организаций в бюджет, будет уверено в расширении и модернизации основных фондов, что будет способствовать ускорению темпов развития экономики.

3. Разрешить предприятиям регулярно индексировать либо ежегодные амортизационные отчисления, либо остаточную стоимость основных фондов, что позволит решить проблему обесценивающихся в результате инфляции фондов.

4. Дополнить статью 259.3 о применении коэффициентов 2 или 3 – по вновь вводимому высокотехнологичному оборудованию *в особенности российского производства*.

5. Сократить сроки полезного использования основных фондов. Применяемые в настоящее время в налоговом законодательстве сроки полезного использования имущества не дают возможности организациям накопить существенные ресурсы для осуществления инвестиций. В связи с чрезвычайной изношенностью основных фондов в России следует рассмотреть действующие амортизационные нормы обновления оборудования в сторону их сокращения в целях ускорения внедрения технологически прогрессивного оборудования, увеличения финансового потенциала организаций-налогоплательщиков. Кроме того, сокращение сроков полезного использования основных фондов имеет объективную основу, обусловленную ускоряющимися темпами и требованиями научно-технического прогресса.

Список литературы

1. Гончаренко Л.И., Савина О.Н. Актуальные вопросы формирования инвестиционной привлекательности региона на современном этапе развития российской экономики // журнал «Экономика. Налоги. Право». № 5 от 27.10.2014. С. 117.

2. Савина О.Н., Савина Е.О. Болевые точки российской налоговой системы // Международный научно-исследовательский журнал. 2013. № 12-2 (19). С. 79.

IMPROVEMENT OF METHODS OF FORMATION OF INVESTMENT RESOURCES OF THE ENTERPRISE

O. N. Savina, PhD in Economics, Associate Professor of Taxes and taxation Department

Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia

Depreciation, in fact, represents procedure of return of the money made by the organization in non-current assets in process of wear of the last. It is the instrument of formation of a sinking fund – a reserve on restoration and maintenance of capacities of the enterprise. However now formation of such fund isn't provided by normative documents therefore also modern techniques of its calculation aren't developed. The methods operating in the Soviet economy aren't applicable in the conditions of modern economical and legal realities. Therefore research of the matter is actual.

Keywords: depreciation, fixed assets, analysis technique

II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, АУДИТ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

УДК 658.14

НЕОБХОДИМОСТЬ ФОРМИРОВАНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Бочкарева М. Г., выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Вопросы формирования учетной политики для малых предприятий. Необходимость формирования учетной политики и применения ее положений с учетом особенностей малых предприятий. Возможности малых предприятий в результате раскрытия в учетной политике отдельных положений. Последствия отсутствия отдельных положений и учетной политики в целом.

Ключевые слова: учетная политика, малое предприятие, методы бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предприятие обязано утвердить совокупность применяемых методов бухгалтерского учета - учетную политику. Учетная политика помогает руководству экономического субъекта защитить свою позицию в спорных ситуациях с проверяющими предприятие сторонами.

Исследование учетной политики необходимо для повышения эффективной предпринимательской деятельности, т.к. четко выработанная идеология учета влияет на прозрачность бизнеса, на достоверность учетных данных, а также на показатели отчетности и результаты работы в целом. Как известно из практики, учетная политика на малом предприятии представлена обычно лишь настройками в программе ведения

бухгалтерского учета. Как нормативный локальный акт учетную политику либо составляют крайне формально, либо вовсе игнорируют.

Нам хотелось бы показать роль учетной политики в учетно-хозяйственной жизни малого предприятия.

Исходя из государственной стратегии экономического развития до 2020 года [7] был принят закон, определяющий некоторые послабления и льготы для малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [9].

Таблица 1

Критерии отнесения к малым предприятиям

<i>Критерий</i>	<i>Микро</i>	<i>Малые</i>	<i>Средние</i>
Суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде)	≥25 %	≥25 %	≥25 %
Средняя численность работников за предшествующий календарный год, человек	≥15	≥100	от 101 до 250

Так, субъекты малого и среднего предпринимательства определены Законом как хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные к малым, микро предприятиям или средним предприятиям по критериям, приведенным в табл. 1.

Включение в состав малых предприятий дает следующие налоговые и бухгалтерские преимущества и возможности на 2015 год:

1. возможность снижения расходов на налоги (Налоговые каникулы, а именно возможность исчислять налог при упрощенной, а также патентной системе налогообложения по ставке 0% первые 2 года после регистрации в качестве юридического лица или индивидуально предпринимателя при социальной значимости бизнеса [ст. 346, 3])

2. льготные ставки по взносам (например, для малых предприятий на упрощенной системе налогообложения взносы в ПФР составляют 20%, в ФСС – 0%, в ФФОМС – 0% [ст. 58, 10])

3. сокращение сдаваемой в госорганы отчетности: отсутствие обязательных форм статистики, бухгалтерская отчетность малых предприятий в упрощенном виде [п. 85, 5]

4. косвенно, за счет совпадения критериев, применение специальных налоговых режимов.

Так, для определенных видов деятельности предприятия вправе применять режим ЕНВД (Единый налог на вмененный доход), для сельхозпредприятий актуален режим ЕСХН (Единый сельскохозяйственный налог). Однако на протяжении нескольких лет одним из самых используемых остается режим – упрощенная система налогообложения.

Упрощенная система налогообложения – это один из налоговых режимов, который подразумевает особый порядок уплаты налогов и ориентирован на представителей малого и среднего бизнеса.

В соответствии с положениями НК РФ малые предприятия предоставляют налоговую отчетность, в соответствии с применяемым режимом налогообложения, Сведения о доходах работников по форме 2НДФЛ. Кроме налоговой предприятие составляет также бухгалтерскую отчетность малых предприятий в упрощенном виде, что прописано в положениях Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [8]. Кроме того, организации - малые предприятия регулярно отчитываются по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования.

Еще раз отметим распространенный недостаток организации бухгалтерского учета на малых предприятиях – отсутствие учетной политики. Формально за отсутствие учетной политики никакой ответственности законодательство прямо не предусматривает. Однако составлять учетную политику требует статья 8 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [8]. Налоговый кодекс РФ тоже обязывает формировать учетную политику. В частности, для целей исчисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость [ст. 167, ст. 313, 3].

Приказ об учетной политике или выписку из нее налоговые инспекторы могут запросить, например, при камеральных проверках. Если не представить ревизорам затребованные документы в течение 10 рабочих дней, возможно наложение штрафа 200 руб. за каждый несданный экземпляр [ст.126, 3]. Также налоговики вправе взыскать с руководителя компании от 300 до 500 руб. Однако это возможно только через суд [п. 1 ст. 15.6, 2]. Кроме административных последствий,

отсутствие учетной политики делает невозможным формирование эффективной системы бухгалтерского учета за счет применения более выгодных методов учета [4].

Согласно ПБУ 1/2008, разрабатывать и применять учетную политику для целей бухгалтерского учета должна каждая организация, которая ведет учет, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (п. 1–3 ПБУ 1/2008). Учетная политика на 2015 год должна включать в себя, в частности:

- рабочий план счетов;
- формы первичных документов;
- регистры бухучета;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности (если организация планирует ее составлять);
- порядок проведения инвентаризации;
- методы оценки активов и обязательств;
- порядок документооборота, технологию обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие элементы и принципы, влияющие на организацию бухучета.

Организация вправе утвердить некоторые раздела отдельными приказами и распоряжениями, о чем в учетной политике должна быть ссылка. Кроме того, организация вправе утвердить дополнительные внутрифирменные стандарты деятельности, такие как кодекс этики сотрудников, порядок возмещения определенных расходов, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности, дополнительные положения, предусматривающие контроль экономической безопасности и т.п.

Следует отметить, что кроме вопросов методологии и организации бухгалтерского учета в целом, выделяют отдельный класс внутрифирменных стандартов, касающихся оплаты труда, социальных и других гарантий работников.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета должны быть закреплены способы ведения бухгалтерского учета, выбранные из нескольких предусмотренных законодательством. Если же в законе прописан единственный способ учета конкретных операций, то указывать его в учетной политике не обязательно. Однако часто в нормативных документах определяются способы учета не для всех операций.

В таком случае необходимо разработать свою методику исходя из общих положений и требований законодательства.

Учетную политику должен разрабатывать главный бухгалтер или другой сотрудник, ответственный за ведение бухучета в организации (например, руководитель). Утверждает учетную политику руководитель организации.

Приведем основные положения, которые должны быть установлены в учетной политике на 2015 год (кроме основных методов учета основных методов учета МПЗ и Основных средств, а также иных положений, которые не являются особенными для малых предприятий, и вопросов организации ведения бухгалтерского учета на предприятии).

Как видно в табл. 2, учетная политика обеспечивает как снижение рисков при налоговой проверке малого предприятия, так и высокую прозрачность бухгалтерского учета в силу его последовательности. Кроме учетной политики для целей бухгалтерского учета необходимо предусмотреть правила налогового учета.

Так, очень важно предусмотреть периодичность сдачи деклараций по налогу на прибыль (месяц или квартал), метод признания доходов и расходов (кассовый или начисления). Как правило, компании выбирают метод начисления. Кассовый метод могут применять организации, у которых выручка (без НДС) не превысила в среднем 1 млн. руб. за каждый квартал прошлого года [п. 1 ст. 273, 3].

Таблица 1

*Отдельные положения учетной политики на 2015 год
для малых предприятий*

<i>Пункт учетной политики</i>	<i>Содержание</i>	<i>Ответственность при отсутствии</i>
Бухгалтерская отчетность	<ol style="list-style-type: none"> 1. Формирование промежуточной отчетности, когда того требуют закон, договор, учредительные документы или собственники организации. 2. перечень форм бухгалтерской отчетности 3. критерии существенности для отражения показателей; 4. детализацию показателей по статьям отчетов; 5. содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках 	Если малое предприятие составляет только баланс и отчет о финансовых результатах, а в учетной политике это не закреплено, инспекторы могут оштрафовать компанию за то, что отчетность сдана не в полном объеме. Штраф – по 200 руб. за каждую несданную форму [п. 1 ст. 126, 3].

<p>Формы первичных учетных документов и регистров</p>	<p>Типовые формы можно просто перечислить и указать реквизиты нормативного акта, которыми они утверждены. Образцы самостоятельно разработанных форм необходимо привести целиком в приложении к учетной политике.</p>	<p>Инспекторы могут снять расходы и вычеты НДС, а также доначислить налоги. Объяснение у инспекторов такое – документы оформлены не по правилам</p>
	<p>Малым предприятиям необходимо привести также используемые формы бухгалтерских регистров, так как они имеют право вести бухгалтерский учет в упрощенном виде, т.е. применяя лишь один обязательный регистр – главную книгу.</p>	
<p>Право подписи первичных документов и счетов-фактур</p>	<p>Список сотрудников, уполномоченных подписывать документы. Впоследствии его можно будет скорректировать отдельным приказом руководителя организации.</p>	
<p>Учет расчетов по налогу на прибыль</p>	<p>Малым предприятиям надо прописать, применяют они <u>ПБУ 18/02</u> или нет. Также обязательно отразить в учетной политике, как компания определяет величину текущего налога на прибыль в отчете о финансовых результатах: – на основе данных, сформированных в бухучете в соответствии с пунктами <u>20</u> и <u>21</u> ПБУ 18/02; – на основе декларации по налогу на прибыль (показатель в строке 2410 отчета должен быть равен величине из строки 180 листа 02 декларации)</p>	

Создание фондов и резервов	<p>1. Порядок создания резерва по сомнительным долгам. Важно написать, как организация формирует и как часто его уточняет (ежемесячно или ежеквартально). Данный резерв должны создавать все компании, в том числе представители малого бизнеса.</p> <p>2. Правила учета оценочных обязательств (на оплату отпусков, на гарантийный ремонт и пр.). Такие обязательства формируют согласно ПБУ 8/2010. Конкретный порядок создания надо закрепить в учетной политике. Малые предприятия могут не формировать оценочные обязательства. Но только если малое предприятие не является эмитентом публично размещаемых ценных бумаг.</p>	<p>Претензии налоговых инспекторов маловероятны. Однако аудиторы могут признать отчетность компании недостоверной. Это возможно, если учет на соответствующих участках организация ведет, нарушая требования бухгалтерского законодательства. Например, компания не формирует резерв по сомнительным долгам</p>
----------------------------	--	---

Определить источник получения сведений для составления налоговой отчетности: бухгалтерские регистры или специально разработанные налоговые регистры и в таком случае формы таких регистров необходимо привести в приложениях к учетной политике.

При выборе методов учета необходимо руководствоваться их целесообразностью в рамках сложности учета и достоверности учетных данных.

Учетную политику разработать и принять должна каждая организация, которая ведет бухгалтерский учет, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности.

Список литературы

1. Дополнительные элементы учетной политики для малых предприятий ("Налоги и финансовое право", 2014, N 3)
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 23.05.2015)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013)

4. Ответственность за отсутствие учетной политики («Главбух», 2015, № 21766)

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации")

6. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по УСН из информационного банка "Путеводитель по налогам"

7. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 N 1662-р (ред. от 08.08.2009) <О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года> (вместе с "Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года")

8. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ред. от 23.07.2013)

9. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2014)

10. Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ (ред. от 23.05.2015) "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"

NEED OF FORMATION AND APPLICATION OF ACCOUNTING POLICIES FOR ACCOUNTING AT SMALL ENTERPRISE

Bochkareva M. G, Accounting, audit and analysis graduate

Perm State University, Perm, Russia

Questions of formation of accounting policies for the small enterprises. Need of formation of accounting policies and application of its provisions taking into account features of small enterprises. Possibilities of small enterprises as a result of disclosure in accounting policies of separate provisions. Consequences of lack of separate provisions and accounting policies in general.

Keywords: Accounting policies, small enterprise, accounting methods.

БУДУЩИЕ СОБЫТИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Жураковская И. В., к.э.н., доцент кафедры учета и аудита

Луцкий государственный технический университет, Луцк, Украина

В статье исследуется методика отражения в учете будущих событий, раскрытие которых предусмотрено международными стандартами финансовой отчетности. Выделены основные объекты учета, учет которых предусматривает исследование и оценку будущих событий. Систематизированы предложения ученых по учету будущих событий. Предложено внести уточнения в порядок раскрытия информации о предстоящих событиях в отчетности.

Ключевые слова: доходы и расходы будущих периодов, обеспечения, условные активы, условные обязательства

Условно учет, в зависимости от периода времени отраженного в нем, можно классифицировать на перспективный, оперативный и ретроспективный, по аналогии с видами экономического анализа. Ретроспективный учет используется для текущего контроля за хозяйственной деятельностью. Это наиболее методически разработанный вид учета. Оперативный учет тоже является объектом изучения уже в течение нескольких веков и характеризует текущие операции. Перспективный учет, то есть тот, который нацелен на регистрацию будущих событий, звучит как нонсенс. Однако, по мнению Медведева М.Ю. (Разработчика теории экаунтологии), регистрация будущих событий с точки зрения хозяйственной деятельности достаточно перспективна [5].

Как отдельного вида, перспективного учета пока не существует, однако некоторые его элементы можно проанализировать уже сегодня. МСФО уделяют должное внимание выявлению и прогнозированию будущих событий. Нами сгруппировано ряд положений, которые нацелены именно на фиксацию и оценку будущих событий для финансовой отчетности уже сегодня:

- Использование принципа начисления и соответствия доходов и расходов, что приводит к возникновению доходов и расходов будущих периодов (МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»).

- Признание обеспечений (МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

- Оценка и раскрытие информации об условных активах и обязательствах (МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

- Раскрытие событий после отчетной даты (МСБУ 10 «События после окончания отчетного периода»).

Кроме того, многие стандарты оперируют определением будущей стоимости активов и обязательств, но с учетом нынешней ставки процента.

Принцип начисления и соответствия доходов и расходов (Accruals and Matching of Costs with Revenues) заключается в том, что результаты хозяйственных операций отражаются в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности в момент их возникновения. Такой подход к составлению бухгалтерской отчетности позволяет предоставлять информацию пользователям не только о поступлении или уплате денежных средств в прошлом, но и в будущем [1, с. 5].

Доходы и расходы будущих периодов, как объекты учета, отражаются в текущем периоде, но относятся к будущим, как этого требует принцип начисления. Я В. Соколов отмечал, что «та часть расходов, что имеет отношение к будущим отчетным периодам, капитализируется и показывается в активе баланса. Таким образом, в актив баланса попадают расходы, которые временно считаются капиталом». К расходам будущих отчетных периодов ученый относит те понесенные расходы, которые уже невозможно в будущие периоды вернуть назад. По мнению ученого, предоплаты и арендная плата не имеют отношения к расходам будущих периодов потому, что в случае невыполнения своих обязательств, они должны вернуть полученные денежные средства [6]. Доходы и расходы будущих периодов повлияют на финансовый результат в будущем, но мало связаны с теми событиями, которые состоятся в следующих отчетных периодах.

МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» предлагает учитывать будущие события сегодня путем создания обеспечений - обязательства с неопределенными суммой или временем погашения, условных активов и обязательств. Пункт 48 МСБУ 37 от-

мечает, что будущие события, которые могут влиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, следует отражать в сумме обеспечения, когда имеются достаточные объективные свидетельства того, что такие события произойдут [4].

Согласно МСБУ 37 следует различать три категории: обеспечение, условные обязательства и условные активы. Понятие обеспечения связано с реальным оттоком денежных средств с предприятия, то есть событие есть существующим обязательствам, в то время как условное обязательство связано с вероятностью наступления события в будущем. Условное обязательство - это обязательство, которое может возникнуть в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только тогда, когда произойдет или не произойдет одно или более неопределенных будущих событий, над которыми предприятие не имеет полного контроля [4]. Условный актив - возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только после того, как произойдет или не произойдет одно или несколько неопределенных будущих событий, не полностью контролируемых предприятием. [4].

По мнению разработчиков международных стандартов финансовой отчетности, главной целью создания обеспечений является уравнивание финансовых результатов путем равномерного распределения затрат на несколько отчетных периодов. Учет таких резервов искажает как реальные результаты хозяйственной деятельности, так и стоимостные характеристики элементов бухгалтерского баланса. Подобная информация, отраженная в отчете, что описывает и характеризует финансовое положение организации, скорее усложняет, чем помогает внешнему пользователю разобраться в реальном положении дел компании и спрогнозировать ее финансовые перспективы [7].

Это утверждение требует внимания, ведь действительно обеспечение показывают только будущие расходы, совсем не отражая будущие доходы, поэтому информация является неполной и «сознательно» занижает финансовый результат.

В МСБУ 37 говорится о том, что «при формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность с тем, чтобы не зависить оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов и обязательств». Несмотря на предложенные методы учета неопределенности суммы, которая подлежит отражению как расходы, стандарты рекомендуют дополнительно проводить корректировки на

возможные риски завышения активов и занижения обязательств. То есть предложенные в МСБУ методы несовершенны и следует использовать дополнительные, которые снизят риски к минимуму. Причем вся ответственность за проведенный анализ, прогнозирование и высказывания профессионального суждения будет лежать на специалисте по МСБУ или независимом привлеченном эксперте. Универсального метода учета неопределенности, который мог бы быть рекомендован во всех ситуациях, не существует.

Кроме обеспечения, которые имеют отношение к обязательствам, предприятия в соответствии с правилами бухгалтерского учета могут создавать резервы по сомнительным долгам, обесценение ценных бумаг и др. Такие резервы используются для корректировки оценки активов, но информации о них недостаточно, так как речь идет о раскрытии будущих событий, которые повлияют на оценку. Стоимость активов, связанных с такими резервами, целесообразно отражать в балансе с учетом вероятности и результата наступления неблагоприятных событий.

Прямое указание на включение в отчетности информации, которая состоялась после отчетной даты содержится в МСБУ 10 «События после окончания отчетного периода». События после окончания отчетного периода (Post Balance Sheet Events) - это благоприятные и неблагоприятные события, возникшие между датой баланса и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. При этом датой выпуска отчетности является дата официального разрешения руководства предприятия на выпуск (публикацию, представление) финансовых отчетов за пределы предприятия. Корректировка активов и обязательств необходима в случае событий, которые происходят после даты и предоставляют дополнительную информацию для определения сумм, связанных с условиями, существующими на отчетную дату. Если последствия приведенных событий столь существенны, что могут повлиять на способность пользователей финансовой отчетности делать соответствующие оценки и принимать решения, в примечаниях к финансовым отчетам следует раскрывать характер события и оценку финансового результата или утверждение, что такую оценку сделать невозможно [3].

Оценка будущих событий проводится достаточно часто и можно утверждать, что они являются объектами учета, о которых достаточно мало информации у пользователей.

Система учета будущих событий должна содержать в своем арсенале совокупность таких приемов и методов, которые бы обеспечили создание информационной модели будущей деятельности и необходимые механизмы достижения желаемого состояния [2]. Предстоящие события можно отображать на позабалансовых счетах, а при наступлении запланированных операций они переходят на балансовые.

Для того, чтобы финансовая информация соответствовала потребностям пользователей, она должна быть релевантной, то есть кроме подтверждения прошлых операций, содержать данные для прогнозирования будущих событий (например, прибыли). Проведенный выше анализ международных стандартов указывает, что при составлении отчетности используется немало прогнозов, однако, кроме событий после отчетной даты, остальные не раскрыты даже в примечаниях. Безусловно прогнозы будущих событий, проведенные на дату отчетности, могут и не осуществиться, так как ситуация в течение года меняется. Однако они имеют важное значение для пользователей и оценки финансового состояния.

Список литературы

1. Комиренко В. Особенности учета расходов и доходов будущих периодов на сельскохозяйственных предприятиях // Все о бухгалтерском учете. 2005. № 15. С. 5-8.
2. Кравченко О.В. Направления организации управленческого учета в банке / Кравченко О.В. [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/kravchenko_040.pdf
3. Международный стандарт бухгалтерского учета 10 «События после окончания отчетного периода» [Электронный ресурс] - Режим доступа: - http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010
4. Международный стандарт бухгалтерского учета 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». [Электронный ресурс] - Режим доступа: - http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010
5. Медведев М.Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. М.: ДМК Пресс, 2012. 197 с.
6. Соколов Я.В. Расходы будущих отчетных периодов: форма и содержание / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учет. 1998. № 8. С. 91
7. Шапкин В. МСФО (IAS) 37: как учесть будущие события сегодня. Шапкин В. // Актуальная бухгалтерия [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://aktbuh.ru/msfo/standarty/msfo-ias-37-kak-uchest-buduschie-sobytiya-segodnya>

FUTURE DEVELOPMENTS IN THE ACCOUNTING AND REPORTING OF THE ENTERPRISE

Zhurakovskaia I. V., PhD in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, Audit

Lutsk State Technical University, Lutsk, Ukraine

In the article the method of recording future events, the disclosure of which is provided by international financial reporting standards. The main objects of accounting, assessment of which involves the study and evaluation of future events. Systematized offers scientists on account of future events. A clarification to make to order disclosure of future events in the accounts.

Keywords: income and prepaid expenses, provision, contingent assets, contingent liabilities

ПЕРЕОЦЕНКА АКТИВОВ КАК ПРОЦЕДУРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ю. Г. Мурашова, ст. преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа

А. И. Хозяшева, выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Переоценка является одним из тех случаев, когда первоначальная стоимость объектов основных средств может быть изменена, наряду с достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией и частичной ликвидацией. В статье рассмотрены вопросы формирования регламента хозяйствующего субъекта по процедуре переоценки основных средств.

Ключевые слова. Переоценка основных средств, ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете.

Ознакомившись с учебной литературой таких авторов, как Тумасян Р. З., Керимов В. Э., Соколов Я. В., а также со статьями В. Семенихина, Л. В. Сотниковой, Е. Руновой, И.Игнатьевой и других авторов, нельзя не отметить факт того, что в их трудах дано описание бухгалтерского учета переоценки основных средств только на первоначальное и вторичное ее применение. Кроме того, в ПБУ 6/01 указано, что при принятии решения о переоценке основных средств, следует учитывать, что в последующем переоценка должна производиться регулярно. В связи с этим в данной статье будет предпринята попытка систематизации и разработки методики бухгалтерского учета по процедуре переоценки на более длительный период.

Приведем некоторые аргументы в пользу данного документа.

Во-первых, 28.05.14 Отдел новостей ИА "Клерк.Ру". на своем сайте разместил новость «Президент РФ Владимир Путин поручил правительству принять решение о проведении в 2015 году переоценки

в бухучете крупных и средних предприятий промышленности, транспорта и связи отдельных категорий основных фондов (оборудования) с истекшим сроком полезного использования».

Во-вторых. В соответствии с методическими указаниями по учету основных средств переоценка проводится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения их первоначальной стоимости в соответствие с рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки [5].

. Однако стоит заметить, что у предприятий также могут быть и иные основания для ее проведения, которые и определяют актуальность переоценки в современных условиях.

Например, в статье Е. Руновой выделены следующие причины:

- улучшить имидж компании, поскольку если первоначальная стоимость ОС возрастает, то увеличивается величина чистых активов организации;

- увеличить собственный капитал, вследствие чего компания становится привлекательной для инвесторов или имеет возможность получить кредит в банке;

- увеличить амортизационные отчисления и тем самым - себестоимость товаров, которые производятся на предприятии, что возможно при грамотном использовании современных методов переоценки основных фондов;

- оценить рыночную стоимость имущества при подготовке предприятия к купле-продаже.

К вышеуказанному можно добавить то, что акционерные общества могут прибегнуть к переоценке для увеличения стоимости чистых активов для обеспечения выполнения требований ст.99 ГК РФ (к примеру, при увеличении уставного капитала).

Однако, самым спорным моментом является взаимосвязь результатов переоценки основных средств и налоговой базы по налогу на имущество организаций.

История переоценки активов в советское и постсоветское время. По сохранившимся источникам, переоценка основных фондов после Великой Октябрьской революции 1917 года проводилась около 20 раз. Основаниями проводить были: национализация имущества; многовалютность в оценке объектов бухгалтерского учета; устранение расхождения между первоначальной стоимостью основных фондов и существующими условиями их воспроизводства и иные. В 90гг.. по

постановлениям правительства переоценка 1992, 1994, 1995, 1996, 1997 проводились в обязательном порядке и только начиная с 1998 было принято Правительством РФ о ее добровольном проведении предприятиями.

С 2011 года появились некоторые изменения в порядке учета переоценки. Основные изменения обобщим в таблице 1.

Таблица 1

Основные изменения в переоценке объектов основных средств

№ п/п	Бухгалтерский учет переоценки основных средств	
	До 2011 года	С 2011 года
11	Переоценка проводилась на начало отчетного года	Переоценка проводится на конец отчетного года
2	Коммерческая организация может проводить переоценку не чаще одного раза в год	
3	При принятии решения о переоценке по таким ОС следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно , чтобы их стоимость существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости	
4	Переоценка объекта ОС производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости , если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации , начисленной за все время использования объекта	
5	Сумма дооценки объекта ОС в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал (сч.83) организации	
6	Сумма дооценки объекта ОС, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)(сч.84)	Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов (сч.91-1).
7	Сумма уценки объекта ОС в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (сч.84)	Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов (сч.91-2).
8	Сумма уценки объекта ОС относится в уменьшение добавочного капитала (сч.83) организации, образованного за счет сумм дооценки , проведенной в предыдущие отчетные периоды	

9	Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (сч.84) и раскрывается в бухгалтерской отчетности организации	Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов(сч.91-2).
10	При выбытии объекта ОС сумма дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации(Д 84 К83)	

Таким образом, после сравнения основных произошедших изменений можно сделать вывод о том, что во-первых, изменилась дата, на которую проводится переоценка (01 января 31 декабря) и, во-вторых, результаты в случае уценки (а также дооценки в пределах ранее приведенной уценки) теперь относятся на счет учета прочих расходов (доходов), т.е. счет 84 — счет 91-2(1).

Документальное проведение переоценки объектов основных средств. В соответствии с методическими указаниями по учету основных средств переоценка оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств, и сопровождается подготовкой перечня объектов основных средств, подлежащих переоценке. В перечне рекомендуется указать следующие данные об объекте основных средств: точное название; дату приобретения, сооружения, изготовления; дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Теперь перейдем непосредственно к методике бухгалтерского учета переоценки в течение трех периодов времени (допустим, что переоценка проводится ежегодно). В таблице 2 представлены все возможные варианты, которые могут быть при проведении переоценки в течение трех лет.

Таблица 2

Варианты, возникающие при проведении переоценки в течение трех лет.

№ п/п	1 год	2 год	3 год
1.	Дооценка	Дооценка	Дооценка
2.	Дооценка	Дооценка	Уценка
3.	Дооценка	Уценка	Дооценка
4.	Дооценка	Уценка	Уценка
5.	Уценка	Уценка	Уценка
6.	Уценка	Уценка	Дооценка
7.	Уценка	Дооценка	Уценка
8.	Уценка	Дооценка	Дооценка

Теперь рассмотрим каждый из вариантов в отдельности.

Вариант 1. Дооценка – Дооценка – Дооценка (Д – Д – Д)

Согласно ПБУ 6/01 суммадооценкизачисляется в добавочный капитал организации. Поэтому за все три года в учете будут сделаны одинаковыебухгалтерские записи:

- Дебет 01 Кредит 83 – на сумму увеличения первоначальной стоимости основных средств (если во второй и последующие годы, то восстановительной стоимости)

- Дебет 83 Кредит 02 – на сумму увеличения начисленной амортизации.

Вариант 2. Дооценка – Дооценка – Уценка (Д – Д – У)

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 3.

Таблица 3

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: Д – Д – У

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1	Дооценка	01	83	на сумму увеличения первоначальной стоимости основных средств
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации
2	Дооценка	01	83	на сумму увеличения восстановительной стоимости основных средств
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации
3	Уценка			

Окончание табл.3

	Если сумма уценки находится в пределах ранее проведенных дооценок	83	01	на сумму уменьшения восстановительной стоимости основных средств в пределах предыдущих дооценок
		02	83	на сумму уменьшения начисленной амортизации в пределах предыдущих дооценок
	Если сумма уценки превышает пределы ранее проведенных дооценок	83	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>пределах</u> предыдущих дооценок
		91-2	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов</u> предыдущих дооценок
		02	83	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации</u> в пределах предыдущих дооценок
		02	91-1	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации</u> <u>сверх пределов</u> предыдущих дооценок

Рассмотрим пример 1 (поэтапно). Решение представим в таблице 4.

Таблица 4

Поэтапное решение примера 1

№ п/п	Показатели	Значение/ Результат расчета
1 год		
1.	Первоначальная стоимость объекта основных средств (ОС) на дату первой переоценки	100 000 руб.
2.	Срок полезного использования (СПИ)	10 лет
3.	Годовая сумма амортизационных отчислений (стр.1:стр.2)	10 000 руб.
4.	Накопленная сумма амортизационных отчислений на дату переоценки	30 000 руб.
5.	Текущая восстановительная стоимость	120 000 руб.

Окончание табл.4

6.	Сумма, на которую следует увеличить первоначальную стоимость ОС (стр.5-стр.1)	20 000 руб.
7.	Коэффициент пересчета (стр.5:стр.1)	1,2
8.	Сумма пересчитанной амортизации (стр.4*стр.7)	36 000 руб.
9.	Разница между суммой пересчитанной амортизации и суммой накопленной амортизации (стр.8-стр.4)	6 000 руб.
10.	Сумма дооценки, отражаемой по кредиту счета учета добавочного капитала (стр.6-стр.9)	14 000 руб.
2 год		
11.	Стоимость объекта ОС на дату второй переоценки = стр.5	120 000 руб.
12.	Сумма начисленной амортизации за год, предшествующий переоценке (стр.5:стр.2)	12 000 руб.
13.	Общая сумма накопленной амортизации на дату второй переоценки (стр.8+стр.12)	48 000 руб.
14.	Текущая (восстановительная) стоимость в результате второй переоценки	150 000 руб.
15.	Коэффициент пересчета (стр.14:стр.11)	1,25
16.	Сумма пересчитанной амортизации (стр.13*стр.15)	60 000 руб.
17.	Разница между суммой пересчитанной амортизации и суммой накопленной амортизации (стр.16-стр.13)	12 000 руб.
18.	Сумма дооценки, отражаемой по кредиту счета учета добавочного капитала (стр.14-стр.11-стр.17)	18 000 руб.
3 год		
19.	Стоимость объекта ОС на дату третьей переоценки = стр.14	150 000 руб.
20.	Сумма начисленной амортизации за год, предшествующий переоценке (стр.15:стр.2)	15 000 руб.
21.	Общая сумма накопленной амортизации на дату третьей переоценки (стр.16+стр.20)	75 000 руб.
22.	Текущая (восстановительная) стоимость в результате третьей переоценки	90 000 руб.
23.	Коэффициент пересчета (стр.22:стр.19)	0,6
24.	Сумма пересчитанной амортизации (стр.21*стр.23)	45 000 руб.
25.	Разница между суммой накопленной амортизации (суммой пересчитанной амортизации стр.21-стр.24)	30 000 руб.
26.	Сумма уценки (стр.19-стр.22-стр.25)	30 000 руб.

В результате получаем, что сумма уценки превышает суммы дооценок, начисленных в предшествующих периодах, т.к. за третий год сумма, на которую следует уменьшить первоначальную (восстановительную) стоимость ОС составляет $150\,000 - 90\,000 = 60\,000$ руб., в то время как начисленная за предыдущие годы дооценка первоначальной (восстановительной) стоимости составляет $20\,000 + 30\,000 = 50\,000$ руб. Аналогичная ситуация и с начисленной амортизацией. Поэтому в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

1 год: Д 01 К 83 20 000 руб.
 Д 83 К 02 6 000 руб.
 2 год: Д 01 К 83 30 000 руб.
 Д 83 К 02 12 000 руб.
 3 год: Д 83 К 150 000 руб.
 Д 91-2 К 110 000 руб.
 Д 02 К 83 18 000 руб.
 Д 02К 91-2 12 000 руб.

Вариант 3. Д – У – Д

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 5.

Таблица 5

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: Д – У – Д

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1	Дооценка	01	83	на сумму увеличения первоначальной стоимости основных средств
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации
2.	Уценка	83	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>пределах</u> предыдущей дооценки
		91-2	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>всверх пределов</u> предыдущей дооценки

Окончание табл. 5

		02	83	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> предыдущей дооценки
		02	91-1	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации</u> <u>сверх пределов</u> предыдущей дооценки
3.	Дооценка			
	- если в предшествующем периоде <u>уценка</u> была в пределах предыдущей дооценки	01	83	на сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации
	- если в предшествующем периоде <u>уценка</u> была сверх пределов <u>предыдущей дооценки</u>	01	91-1	на сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств в пределах <u>предыдущей уценки</u>
		01	83	на сумму увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств сверх пределов <u>предыдущей уценки</u>
		91-2	02	на сумму увеличения начисленной амортизации в пределах <u>предыдущей уценки</u>
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации сверх пределов <u>предыдущей уценки</u>

Вариант 4. Д – У – У

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 6.

Таблица 6

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: Д – У – У

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1	Дооценка	01	83	на сумму увеличения первоначальной стоимости основных средств
		83	02	на сумму увеличения начисленной амортизации
2.	Уценка	83	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах</u> предыдущей дооценки
		91-2	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов</u> предыдущей дооценки
		02	83	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> предыдущей дооценки
		02	91-1	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации сверх пределов</u> предыдущей дооценки
3.	Уценка			
	Если после проведения уценки во 2 году на сч.83 нет остатка	91-2	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств
		02	91-1	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации</u>
	Если после проведения уценки во 2 году на сч.83 есть остаток	83	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах остатка на сч.83</u>
		91-2	01	на сумму <u>уменьшения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов остатка на сч.83</u>
		02	83	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации в пределах остатка на сч.83</u>
		02	91-1	на сумму <u>уменьшения</u> начисленной <u>амортизации сверх пределов остатка на сч.83</u>

Вариант 5. У – У – У

Сумма уценки каждый год будет относиться на прочие расходы. Следовательно, в течение трех лет будут составляться аналогичные бухгалтерские записи:

- Дебет 91-2 Кредит 01 – на сумму уменьшения первоначальной стоимости основных средств (если во второй и последующие годы, то восстановительной стоимости)

- Дебет 02 Кредит 91-1 – на сумму уменьшения начисленной амортизации.

Вариант 6. У – У – Д

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 7.

Таблица 7

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: У – У – Д

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1 – 2	Уценка	91-2	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств
		02	91-1	на сумму уменьшения начисленной амортизации
3	Дооценка			
	Если сумма дооценки находится в пределах ранее проведенных уценок	01	91-1	на сумму увеличения восстановительной стоимости основных средств в пределах предыдущих уценок
		91-2	02	на сумму увеличения начисленной амортизации в пределах предыдущих уценок
	Если сумма дооценки превышает пределы ранее проведенных уценок	01	91-1	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах</u> предыдущих уценок
01		83	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов предыдущих уценок</u>	
		91-2	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> <u>предыдущих уценок</u>
		83	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> <u>предыдущих уценок</u>

Вариант 7. У – Д – У

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 8.

Таблица 8

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: У – Д – У

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1	Уценка	91-2	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств
		02	91-1	на сумму уменьшения начисленной амортизации
2.	Дооценка	01	91-1	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах</u> предыдущей уценки
		01	83	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов</u> предыдущей уценки
		91-2	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> предыдущей уценки
		83	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации</u> <u>сверх пределов</u> предыдущей уценки
3.	Уценка			
	- если в предшествующем периоде дооценка была в пределах предыдущей уценки	91-2	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств
		02	91-1	на сумму уменьшения начисленной амортизации
	- если в предшествующем периоде <u>дооценка</u> была сверх пределов <u>предыдущей уценки</u>	83	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств в пределах предыдущей дооценки

Окончание табл.8

		91-2	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств сверх пределов предыдущей дооценки
		02	83	на сумму уменьшения начисленной амортизации в пределах предыдущей дооценки
		02	91-1	на сумму уменьшения начисленной амортизации сверх пределов предыдущей дооценки

Вариант 8. У – Д – Д

Бухгалтерские записи, составляемые при данном варианте, представим в таблице 9.

Таблица 9

Бухгалтерские записи при варианте переоценки: У – Д – Д

Год	Переоценка	Дебет	Кредит	Примечание
1	Уценка	91-2	01	на сумму уменьшения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств
		02	91-1	на сумму уменьшения начисленной амортизации
2.	Дооценка	01	91-1	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах</u> предыдущей уценки
		01	83	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов</u> предыдущей уценки
		91-2	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации в пределах</u> предыдущей уценки
		83	02	на сумму <u>увеличения</u> начисленной <u>амортизации сверх пределов</u> предыдущей уценки

3.	Дооценка			
	Если после проведения дооценки во 2 году на сч.91 нет остатка	01	83	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств
		83	02	на сумму <u>увеличения начисленной амортизации</u>
	Если после проведения дооценки во 2 году на сч.91 есть остаток	01	91-1	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>в пределах остатка на сч.91-2</u>
		01	83	на сумму <u>увеличения восстановительной стоимости</u> основных средств <u>сверх пределов остатка на сч.91-2</u>
		91-2	02	на сумму <u>увеличения начисленной амортизации в пределах остатка на сч.91-1</u>
		83	02	на сумму <u>увеличения начисленной амортизации сверх пределов остатка на сч.91-1</u>

В результате рассмотрения всех вариантов проведения переоценки в течение трех лет можно сделать следующие выводы:

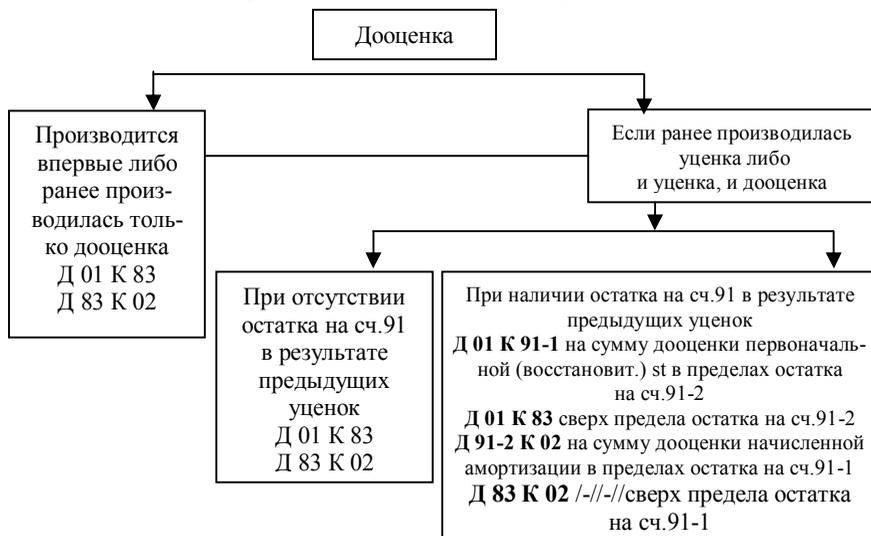


Рис.1. Порядок проведения дооценки объектов основных средств.

1. В случае дооценки во второй и третий годы: если в результате ранее проведенных уценок и дооценок есть остатки по сч. 91, то вначале необходимо проводить дооценку в пределах той суммы (на сч.91), а сумму превышения зачисляем на сч.83. Если таких остатков по сч.91 нет, то суммы дооценки зачисляем на сч. 83. (Рис.1)

2. В случае уценки во второй и третий годы: если в результате ранее проведенных дооценок и уценок есть остатки по сч. 83, то вначале следует проводить уценку в пределах той суммы (на сч.83), а затем сумму превышения зачислить на сч. 91. Если же таких остатков по сч. 83 нет, то суммы уценки относим на сч. 91. (Рис.2)

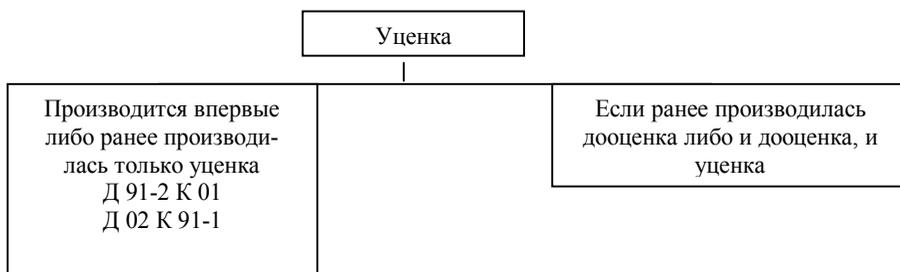


Рис. 2. Порядок проведения уценки объектов основных средств

В завершение, попытаемся составить алгоритм процедуры переоценки основных средств:

1. Определение рыночной стоимости объектов основных средств (групп), подлежащих переоценке.

При этом согласно п.43 методических указаний по учету основных средств, переоценка может осуществляться двумя способами:

-индексация (однако, в данном случае используется индекс-дефлятор (ИРИП), рассчитываемый Госкомстатом России ежеквартально с 1996 по 2001 г. Таким образом, в настоящее время индексов для проведения переоценок основных фондов индексным методом не имеется. Выбрав метод индексации, организация, если позволяют условия, имеет право сама разработать индексы для переоценки или использовать индексы, разработанные НИИ статистики Госкомстата России на коммерческой основе). [6]

-прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов ОС.

2. Составление распорядительного документа о проведении переоценки, а также перечня объектов, подлежащих переоценке. Также на данном этапе производится проверка наличия ОС, подлежащих переоценке.

3. В соответствии с документально подтвержденными данными о текущей рыночной стоимости производится расчет изменения первоначальной (восстановительной) стоимости ОС, а также изменения начисленной по ним амортизации.

4. Оформление результатов переоценки в акте / ведомости переоценки, в которых как правило содержится следующая информация:

- наименование ОС;
- инвентарный номер ОС;
- дата приобретения ОС;
- дата принятия объекта к учету в качестве ОС;
- стоимость ОС до даты проведения переоценки;
- текущая (восстановительная) стоимость ОС;
- коэффициент переоценки (определяется делением текущей (восстановительной) стоимости ОС на его стоимость до даты переоценки);
- сумма дооценки (уценки) ОС;
- амортизация ОС до даты проведения переоценки;
- амортизация ОС после даты проведения переоценки;
- сумма дооценки (уценки) амортизации. [8]

5. Отражение результатов переоценки на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

6. Раскрытие информации о проведенной переоценке в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Если переоценки производится впервые, то вносятся изменения в учетную политику на следующий год:

- периодичность проведения переоценки (но не чаще 1 раза в год);

- уровень существенности (т.к. если рыночная стоимость ОС изменилась несущественно, то можно пренебречь регулярностью проведения переоценки);

- объекты, подлежащие переоценке (группы ОС / все ОС);

- какие счета, субсчета предусмотрены для проведения переоценки / какие при этом составляются бухгалтерские записи и т.д.

Также возможен вариант разработки регламента хозяйствующего субъекта по процедуре проведения переоценки основных средств.

В результате в данной статье были определены цели проведения переоценки ОС, изменения в бухгалтерском учете, рассмотрен порядок отражения результатов переоценки (в течение трех лет во всех комбинациях, которые могут при этом возникнуть) на счетах бухгалтерского учета, а также была предпринята попытка составления алгоритма процедуры переоценки объектов основных средств.

Список литературы

Нормативные и законодательные акты Российской Федерации:

1. Антипова М.М.. Переоценка основных средств: правила отражения в учете и отчетности \\Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2011, N 6

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=176338;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=E451003C74E23C32FB210A2E7BDA2E5B;rnd=0.6278411755338311>

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 06.04.2015)

3. Голованова Е.Е.. Переоценка объектов основных средств \\ Жур. "Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", 2013, N 21

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=201211;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=C895CE4C227BE4469FF3612EFB71776D;rnd=0.3060940424911678>

4. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету

"Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 N 2689)

5. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 N 5252)

6. Письмо Министерства Финансов РФ от 31 июля 2003 г. N 04-02-05/3/63

7. Рунова Е.. Переоцениваем основные средства \Налоговый учет для бухгалтера, 2012, N 7. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=184382;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=C895CE4C227BE4469FF3612EFB71776D;rnd=0.6057983520440757>

8. Семенихин В.. Переоценка в учетной политике на 2013 год \Аудит и налогообложение, 2012, N 11. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=186537;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=C895CE4C227BE4469FF3612EFB71776D;rnd=0.4697777293622494>

9. Сотникова Л.В.. Учет переоценки основных средств \Бухгалтерский учет, 2011, N 8. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=172255;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=C895CE4C227BE4469FF3612EFB71776D;rnd=0.3087209337390959>

REVALUATION OF ASSETS AS ACCOUNTING PROCEDURE

Y. G. Murashova, Senior Lecturer, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

A. I. Khozyasheva, Accounting, audit and analysis graduate

Perm State University, Perm, Russia

Revaluation is one of those cases when the initial cost of objects of fixed assets can be changed, along with completion, an additional equipment, reconstruction, modernization and partial elimination. In article questions of formation of regulations of an economic entity on procedure of revaluation of fixed assets are considered.

Keywords: Revaluation of fixed assets, accounting regulation 6/01 "Accounting of fixed assets", reflection of results of revaluation in accounting.

УДК 658.15

РОЛЬ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМИРОВАНИИ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

Н. С. Нечеухина, зав.кафедрой бухгалтерского учета и аудита,
д.э.н., доцент

А. В. Мурашова

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбу-
бург, Россия

В статье рассматриваются важные вопросы формирования де-
нежных потоков в организациях. Поскольку денежные потоки является
сложной экономической категорией, которую ученые и экономисты в
отечественных и зарубежных источниках трактуют по-разному, с этой
целью рассматриваются понятия «денежных потоков» с точки зрения
разных авторов. В статье указывается, что важное значение отводится
финансовой устойчивости предприятия, так как от нее зависит способ-
ность предприятия формировать денежные потоки. Приведена класси-
фикация денежных потоков. Рассматриваются два основных метода -
прямой и косвенный в соответствии с международными стандартами
учета и сложившейся практикой подготовки отчетности о движении
денежных средств. Утверждается, что для того чтобы принимать оп-
тимальные управленческие решения, связанные с движением денеж-
ных средств, для достижения наилучшего эффекта хозяйственной дея-
тельности руководству компании нужна постоянная информация о
состоянии денежных средств. Следовательно, необходимы детальный
анализ и оценка денежных потоков предприятия.

*Ключевые слова: платежеспособность, денежные потоки,
прямой и косвенный методы, анализ движения денежных средств,
бюджет движения денежных средств.*

Любая хозяйственная деятельность предприятия связана с
движением денежных средств. Функционирование предприятия – это
сложный процесс, хозяйственные операции которого связаны с расхо-
дованием и поступлением денег. Непрерывное движение денежных
средств является денежным потоком.

В условиях рыночной экономики главной задачей является определение финансовой устойчивости предприятия, так как от нее зависит способность предприятия формировать денежные потоки.

Термин «денежный поток» был введен в середине 50-х годов 20 века финансовыми аналитиками зарубежных стран. Разработка основных положений концепции денежных потоков принадлежит: Л.А. Бернштейну, Дж. К. Ван Хорну, Ж. Ришару, К. Шиму и другим.

В настоящее время в научной, учебной и практической литературе по экономическому анализу немало внимания уделяется вопросам денежных потоков. Но до сих пор общепринятое определение «денежных потоков» не сформировано. Денежный поток является сложной экономической категорией, которую ученые и экономисты в отечественных и зарубежных источниках трактуют по-разному. Понятия «денежных потоков» с точки зрения разных авторов приведены в табл. 1.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» определяет денежные потоки как поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов [7].

Таблица 1

*Различные подходы в определении понятия
«Денежные потоки»¹*

<i>№ п/п</i>	<i>Автор</i>	<i>Определение</i>
1	Ю. Бригхем	Денежный поток – чистые денежные средства, которые поступают на предприятие или расходуются им в определенный период.
2	И. Д. Кузнецова	Денежные потоки – сумма денежных средств, которая имеется в собственности у организации и обеспечивает финансовое состояние и платежеспособность предприятия.
3	И. А. Бланк	Денежный поток – совокупность поступлений и платежей денежных средств, которые распределены по интервалам в рассматриваемом периоде времени.

¹ Составлено по: [1,5,9]

Окончание табл. 1

4	П. Уилсон	Денежный поток определяется по формуле денежного баланса: остаток денежных средств на начало отчетного периода + поступления денежных средств в течение отчетного периода – выбытие денежных средств за отчетный период.
5	Р.А. Брейли и С.С. Майерс	Поток денежных средств от производственной деятельности = Выручка от реализации – Себестоимость проданных товаров – Прочие расходы – Налоги. К остальным денежным потокам относят: прирост оборотного капитала, капитальные вложения и ликвидационную стоимость оборудования.

Таким образом, обобщая вышеизложенные позиции авторов, можно представить следующее понятие денежного потока. Денежный поток – количество денежных средств, которое получает и выплачивает предприятие в течение определенного периода.

Денежный поток предприятия включает в себя различные виды потоков, которые обслуживают хозяйственную деятельность. Для обеспечения эффективного целенаправленного управления денежными потоками, они требуют определенной систематизации по признакам.

Вопросу классификации денежных потоков уделяют внимание такие авторы как: В.В. Бочаров, Е.М. Сорокина, Л.С. Васильева, И.А. Бланк, В.В. Ковалев и другие.

Наиболее подробно денежные потоки рассматриваются в работах Л.С. Васильевой. В табл. 2 приведена классификация денежных потоков, составленная на основании группировок, предложенных Васильевой Л.С.

Таблица 2

*Классификация денежных потоков предприятия
[2, с. 801-804]*

<i>Вид денежного потока</i>	<i>Характеристика</i>
1. По видам хозяйственной деятельности	
Денежный поток по текущей деятельности	Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков и их использование, связанное с обеспечением процесса производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и реализацией покупных товаров

Продолжение табл. 2

Денежный поток по инвестиционной деятельности	Платежи и поступления денежных средств, связанные с вложениями во внеоборотные активы и продажей выбывающих основных средств и нематериальных активов; другие аналогичные потоки денежных средств, обслуживающие инвестиционную деятельность предприятия
Денежный поток по финансовой деятельности	Платежи и поступления денежных средств, связанные с получением долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, привлечением дополнительного акционерного капитала, уплатой дивидендов и процентов по вкладам собственников; другие денежные потоки, связанные с осуществлением финансирования деятельности предприятия
2. По направлению движения денежных средств	
Положительный денежный поток	Поступления денежных средств на предприятие от всех видов хозяйственных операций
Отрицательный денежный поток	Выплаты денежных средств предприятием в процессе осуществления хозяйственных операций
3. По методу исчисления объема	
Валовой денежный поток	Поступления или расходования денежных средств в рассматриваемом периоде времени в разрезе отдельных его интервалов
Чистый денежный поток	Разница между положительным и отрицательным денежными потоками в рассматриваемом периоде времени в разрезе отдельных его интервалов
Ликвидный денежный поток	Характеризует изменение чистой кредитной позиции предприятия (разность между суммой кредитов, полученных предприятием, и величиной денежных средств) в течение отчетного периода
4. По уровню достаточности объема	
Избыточный денежный поток	Превышение поступлений денежных средств над текущими потребностями предприятия
Дефицитный денежный поток	Поступлений денежных средств недостаточно для текущих потребностей предприятия

5. По методу оценки во времени	
Настоящий денежный поток	Характеризует денежный поток как единую сопоставимую его величину, приведенную по стоимости к текущему моменту времени
Будущий денежный поток	Характеризует денежный поток как единую сопоставимую его величину, приведенную по стоимости к конкретному предстоящему моменту времени
6. По непрерывности формирования в рассматриваемом периоде	
Регулярный денежный поток	Поступление и использование денежных средств по хозяйственным операциям, которые в рассматриваемом периоде времени осуществляется постоянно по отдельным интервалам
Дискретный денежный поток	Поступление и расходование денежных средств, связанное с осуществлением единичных хозяйственных операций предприятия в рассматриваемом периоде времени
7. По масштабам обслуживания хозяйственного процесса	
Денежный поток по предприятию в целом	Денежный поток, который сосредотачивает все виды денежных потоков, обслуживающих хозяйственный процесс предприятия в целом
Денежный поток по структурным подразделениям	Дифференциация денежного потока предприятия по отдельным подразделениям
Денежный поток по хозяйственным операциям	Данный вид денежного потока рассматривают как объект самостоятельного управления

Рассмотренная классификация позволяет более целенаправленно осуществлять учет, анализ и планирование денежных потоков на предприятии.

Чтобы раскрыть реальное движение денежных средств в организации, оценить синхронность поступлений и платежей, а также увязать величину полученного финансового результата с состоянием денежных средств, необходимо проанализировать все направления поступления и выбытия денежных средств.

Задачи анализа денежных средств:

- оперативный, повседневный контроль за сохранностью наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе организации;

- контроль за использованием денежных средств строго по целевому назначению;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, персоналом и банками;
- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных договорах с поставщиками и покупателями;
- своевременная выверка расчетов с кредиторами и дебиторами для того, чтобы исключить просроченную задолженность;
- прогнозирование способности организации погасить возникшие обязательства в установленные сроки;
- способствование грамотному управлению денежными потоками предприятия.

Анализ денежных потоков проводится на основании данных отчета о движении денежных средств. Этот отчет формируется по сферам деятельности предприятия – текущей, инвестиционной и финансовой.

В соответствии с международными стандартами учета и сложившейся практикой подготовки отчетности о движении денежных средств используются два основных метода – прямой и косвенный. Эти методы различаются между собой полнотой представления данных о денежных потоках предприятия, исходной информацией для разработки отчетности и другими параметрами.

Оценка денежного потока прямым методом

Прямой метод основан на анализе движения денежных средств по счетам предприятия.

Анализ движения денежных средств прямым методом позволяет судить о ликвидности предприятия, поскольку он детально раскрывает движение денежных средств на его счетах. Данный анализ дает возможность сделать оперативные выводы относительно достаточности средств уплаты по счетам текущих обязательств, а также осуществления инвестиционной деятельности. Недостатком этого метода является то, что он не раскрывает взаимосвязи полученного финансового результата и изменения абсолютного размера денежных средств предприятия. Прямой метод оценки денежных потоков требует больших затрат времени, чем другие методы, полученная с его использованием отчетность менее полезна для управленческой деятельности [9].

Оценка денежного потока косвенным методом

Суть косвенного метода состоит в преобразовании величины чистой прибыли в величину денежных средств. При этом в деятельности каждого предприятия имеются значительные по величине виды расходов и доходов, которые уменьшают или увеличивают прибыль организации, не затрагивая величину его денежных средств. В процессе анализа на сумму указанных расходов или доходов производят корректировку величины чистой прибыли таким образом, чтобы статьи расходов, которые не связаны с оттоком средств, и статьи доходов, которые не сопровождаются их притоком, не влияли на величину чистой прибыли. Косвенный метод основан на анализе статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, что позволяет показать взаимосвязь между разными видами деятельности предприятия; установить взаимосвязь между чистой прибылью и изменениями в активах предприятия за отчетный период; определить какая часть чистой прибыли вложена в активы предприятия, а какая использована для покрытия обязательств.

Анализ движения денежных потоков косвенным методом дает возможность сделать следующие выводы: в каком объеме и из каких источников были получены поступившие в организацию денежные средства и каковы основные направления их использования; способно ли предприятие отвечать по своим текущим обязательствам; достаточно ли собственных средств предприятия для осуществления инвестиционной деятельности и чем объясняются расхождения величины полученной прибыли и наличия денежных средств.

Преимуществом косвенного метода при использовании в оперативном управлении является то, что он позволяет установить соответствие между финансовым результатом и собственными оборотными средствами. В перспективе косвенный метод позволяет выявить наиболее проблемные "места скопления" замороженных денежных средств и, исходя из этого, разработать пути выхода из сложившейся ситуации [9].

В табл. 3 приведено сравнение прямого и косвенного методов анализа движения денежных средств.

Таблица 3

Сравнение методов анализа движения денежных средств*

<i>Прямой метод</i>	<i>Косвенный метод</i>
Используется информация о поступлении и расходовании средств по всем денежным счетам предприятия	Используется информация об изменении счетов балансового отчета
Основывается на исчислении притока денег (исходным элементом является выручка)	Основывается на идентификации и учете операций, связанных с движением денежных средств и последовательной корректировке чистой прибыли (исходным элементом является прибыль)
Показывает направление прихода и расхода денежных средств за отчетный период	Показывает связь между прибылью, изменением рабочего капитала и потоком денежных средств
Направлен на получение данных, характеризующих как валовой, так и чистый денежный поток предприятия в отчетном периоде	Направлен на получение данных, характеризующих чистый денежный поток предприятия в отчетном периоде
Метод используется при краткосрочном финансовом планировании, т.к. напрямую связан с конкретными денежными средствами	Метод используется при долгосрочном финансовом планировании, т.к. связан с отчетом о финансовых результатах

Таким образом, прямой и косвенный методы обеспечивают пользователя отчета важной информацией. С одной стороны, отчет концентрирует в себе значительную часть данных из других бухгалтерских отчетов: бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (косвенный метод), с другой – содержит детальное раскрытие информации о суммах поступлений и платежей (прямой метод).

Одно из важнейших направлений деятельности организации в процессе оперативного финансового планирования – планирование потоков денежных средств и разработка платежного календаря.

Для этого составляется бюджет движения денежных средств (далее – БДДС), в котором разрабатывается план поступлений и выплат денежных средств на будущий период.

* Составлено по: [6, 9]

В целях оперативного контроля денежных средств разрабатывается более детальный бюджет – платежный календарь, в котором отражается план движения денег в краткосрочной перспективе (на предстоящий месяц, квартал).

БДДС состоит из двух частей:

- ожидаемые поступления денежных средств;
- ожидаемые платежи.

Для определения ожидаемых поступлений используется информация из бюджета продаж, данные о предстоящих поступлениях средств по счетам к получению, приток средств из других источников, таких, как займы, продажа долгосрочных и иных активов.

Расходная часть бюджета состоит из расходов на приобретение товаров, материалов необходимых для текущей хозяйственной деятельности, выплаты заработной платы, уплаты налогов, приобретения основных средств, погашение кредитов или займов, других выплат.

БДДС используется:

- в бизнес-планировании – для составления финансового плана движения денежных средств в рамках бизнес-проекта;
- в финансовом планировании – для составления финансового плана движения денежных средств;
- в бухгалтерском, управленческом и оперативном учете для составления отчета о движении денежных средств.

Платежный календарь полностью охватывает денежный оборот организации, дает возможность увязать поступления денежных средств и платежи в наличной и безналичной форме, позволяет обеспечить постоянную платежеспособность и ликвидность предприятия.

В процессе составления платежного календаря решаются следующие задачи:

- организация временного соответствия денежных поступлений и предстоящих расходов предприятия;
- формирование информационной базы о движении денежных притоков и оттоков;
- ежедневный учет изменений в информационной базе;
- анализ неплатежей;
- расчет потребности в краткосрочном финансировании в случаях временной нестыковки денежных поступлений и обязательств;
- расчет временно свободных денежных средств фирмы;

– анализ финансового рынка с позиции наиболее надежного и выгодного размещения временно свободных денежных средств.

Первым разделом календаря является его расходная часть, которая отражает все предстоящие расчеты и перечисления средств, **вторым** — доходная часть.

Соотношение между обеими частями платежного календаря должно быть таким, чтобы обеспечивалось их **равенство**, а лучше, **превышение доходов и поступлений над расходами** и отчислениями.

При составлении платежного календаря используются данные учета операций по расчетному счету в банке, сведения о срочных и просроченных платежах поставщикам, учитываются график отгрузки продукции и передача платежных документов в банк, финансовые результаты реализации продукции, плановые взносы в бюджет налога на прибыль, имущество и другие налоги, страховые платежи, состояние расчетов с дебиторами и кредиторами.

Информация, представленная в платежном календаре предприятия, необходима собственникам предприятия, руководителям высшего и среднего звена и работникам финансово-экономического блока.

Для целей анализа платежеспособности необходимо знать, из каких источников организация получает денежные средства и каковы основные направления их расходования. Главной целью этого анализа является оценка способности предприятия зарабатывать деньги в соответствующем размере и в сроки, необходимые для осуществления планируемых расходов. Недостаток средств может негативно отразиться на деятельности организации и привести к неплатежеспособности, снижению ликвидности, убыточности и даже прекращению функционирования организации в качестве хозяйствующего субъекта рынка. Избыток денежных средств также может иметь отрицательные последствия для предприятия. Излишек денег, не вовлеченный в производственно-коммерческий оборот, дохода не приносит.

Анализ денежных средств начинается с определения его цели. Основной целью является выявление уровня достаточности денежных средств, эффективности их использования, а также сбалансированности положительного и отрицательного денежных потоков по объему и во времени.

Анализ денежных средств имеет определенную последовательность:

- на первом этапе рассматривается динамика притока денежных средств;
- на втором этапе изучается динамика объема отрицательного денежного потока организации;
- на третьем этапе анализируется сбалансированность положительного и отрицательного денежных потоков по объему;
- на четвертом этапе определяется роль показателя чистой прибыли в формировании чистого денежного потока, влияние на него различных факторов;
- на пятом этапе проводится коэффициентный анализ, в процессе которого рассчитываются необходимые относительные показатели, характеризующие эффективность использования денежных средств в организации. С помощью различных коэффициентов проводится моделирование факторных систем с целью выявления и количественного измерения разнообразных резервов роста эффективности управления денежными потоками [3, с. 163-165].

Для проведения детального анализа движения денежных средств организации по видам деятельности используют прямой и косвенный методы. Разные авторы предлагают разные методики анализа движения денежных средств. В таблице 4 приведена сравнительная характеристика разных подходов анализа движения денежных средств.

Сравнительная характеристика рассмотренных методик анализа позволяет сделать вывод о том, что каждая из них содержит разнообразные показатели, по-своему полезные и интересные для рассмотрения на конкретных примерах.

Чтобы принимать оптимальные управленческие решения, связанные с движением денежных средств, для достижения наилучшего эффекта хозяйственной деятельности руководству компании нужна постоянная информация о состоянии денежных средств. Следовательно, необходимы детальный анализ и оценка денежных потоков предприятия.

Для того чтобы обеспечить заинтересованных пользователей данными об изменении денежных средств в разрезе основных видов деятельности организации, формируется отчет о движении денежных средств. Данные отчета играют важную роль, не только для оценки эффективности управления денежными ресурсами компании, но и используются в процессе анализа деятельности предприятия в целом.

Сравнительная характеристика методик анализа движения денежных средств*

Метод анализа	Авторы			
	Пожидаева Т.А.	Васильева Л.С.	Козденко В.Г.	Шеремет А.Д.
Прямой	Расчет и оценка абсолютного отклонения и темпов роста остатков денежных средств; оценка динамики притока и оттока денежных средств; анализ изменения чистого денежного потока. Расчет и анализ в динамике удельных весов чистого денежного потока; анализ структуры поступления и выбытия денежных средств в разрезе отдельных видов деятельности. Расчет и оценка показателей платежеспособности.	Анализ основных источников притока и направления оттока денежных средств; структуры денежных потоков по каждому виду деятельности. Установка взаимосвязи между реализацией и денежной выручкой. Определение достаточности средств для платежей по текущим обязательствам и необходимость привлечения дополнительных источников финансирования.	Расчет структуры поступлений и платежей по видам деятельности; динамики поступлений и платежей; обеспеченности денежными средствами; достаточности денежного потока по текущей деятельности для самофинансирования и для погашения обязательств.	Анализ движения денежных средств основывается на отчете и бюджете движения денежных средств. Проводится структурный анализ движения денежных средств, структурный и динамический анализ общего изменения остатка денежных средств. Детально изучается структура и динамика поступлений и расходов денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Определяются факторы, влияющие на изменение остатка денежных средств; анализируется динамика факторов, в наибольшей степени повлиявших на поступления и расходы денежных средств

* Составлено по [2, 4, 8, 10]

Косвенный	<p>Финансовый результат преобразуется в величину чистого денежного потока от операционной деятельности с помощью таких корректировок как: устранение влияния на чистый финансовый результат операций неденежного характера (начисление амортизации по внеоборотным активам и их выбытие); корректировки с учетом изменений в статьях оборотных активов и краткосрочных обязательств. Данные корректировки, должны привести к определению чистого денежного потока по текущей деятельности.</p>	<p>Расчет чистого денежного потока основан на анализе статей баланса и отчета о финансовых результатах. Устанавливается соответствие между финансовым результатом и собственным оборотным капиталом. Выявляется изменение по каждой статье оборотного капитала. Осуществляется корректировка по источникам финансирования. Результаты корректировок позволяют контролировать текущую платежеспособность.</p>	<p>Для анализа движения денежных средств используется баланс. Расчет и анализ проводится по формуле: $ДП = Потч + АО - (\Delta A + \Delta O) + (\Delta П - Потч)$ Взаимосвязи между статьями баланса и видами деятельности также проводятся по формулам, для того чтобы установить, по какой деятельности связано движение денег.</p>	<p>Устанавливается взаимосвязь между полученной чистой прибылью и изменением остатка денежных средств путем разницы положительных факторов (изменение капитала и резервов, кредитов и займов, кредиторской задолженности и прочих обязательств, износа амортизируемых ВНА) и отрицательных факторов (изменение ВНА, запасов, дебиторской задолженности и краткосрочных финансовых вложений). В результате анализа определяются факторы, оказавшие наибольшее влияние на разность изменения денежных средств и чистой прибыли, также изучается динамика факторных влияний по сравнению с предыдущим периодом</p>
-----------	--	--	--	---

<p>Коэффициентный</p>	<p>Расчет коэффициентов, которые позволяют оценить «качество» полученной прибыли и ликвидности организации:</p> <p>коэффициент «качества» чистой прибыли; доля амортизационных отчислений по внеоборотным активам в чистом денежном потоке по текущей деятельности; коэффициент Бивера; коэффициент покрытия краткосрочных обязательств притоком денежных средств; коэффициент реинвестирования денежных средств.</p>	<p>Оценка «качества» денежного потока производится с помощью следующих показателей: коэффициенты ликвидности; платежеспособности; достаточности чистого денежного потока; эффективности отрицательных денежных потоков; эффективности положительного денежного потока по основной деятельности; реинвестирования денежных потоков; рентабельность положительного денежного потока; рентабельность среднего остатка денежных средств. Проводится факторная оценка чистой прибыли и чистого денежного потока</p>	<p>Проводится анализ наличия недежных форм расчетов: показатель доли денежных средств в выручке характеризует ликвидность организации, конкурентоспособность продукции, эффективность менеджмента и «прозрачность» организации, использование схем налоговой оптимизации.</p>	<p>Автор выделяет следующие показатели: коэффициенты абсолютной и уточненной ликвидности, коэффициент покрытия, коэффициент общей платежеспособности и коэффициент восстановления текущей платежеспособности.</p>
-----------------------	---	--	---	---

Список литературы

1. Бланк И.А. Управление денежными потоками: учебное пособие / И.А. Бланк. - Киев.: Ника - Центр, Эльга, 2011. 736 с.
2. Васильева Л.С., Петровская М.В. Финансовый анализ: учебник. М.: КНОРУС, 2014. 880 с.
3. Вахрушина М.А., Пласкова Н.С. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие для студентов вузов. М.: Вузовский учебник, 2015. 366 с.
4. Когденко В.Г. Экономический анализ, учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение»// М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 392 с.
5. Кузнецова И.Д. Управление денежными потоками предприятия: учебное пособие / под ред. А.Н. Ильченко / Иван. гос. хим.-технол. ун-т. Иваново, 2012. 193 с.
6. Лапустина М.Г. Финансы организаций (предприятий): Учеб. / М.Г. Лапустина, Т.Ю. Мазурина, Л.Г. Скамай. М.: ИНФРА-М, 2014. 575 с.
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н. – Доступ с сайта Министерства финансов РФ. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>
8. Пожидаева Т.А. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2014. 320 с.
9. Рогова Е.М. Финансовый менеджмент [Электронный ресурс]: учебник для бакалавров / Е.М. Рогова, Е.А. Ткаченко. – 2-е изд., испр. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2012. 540 с. – Доступ с сайта Учебники на русском языке. – Режим доступа: <http://uchebniki.ws>
10. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2012. 367с.

THE ROLE OF THE FINANCIAL STABILITY IN THE FORMATION OF CASH FLOWS

N. S. Necheukhina, Head of the Department of Accounting and Auditing, Doctor of Economics, Professor

A. V. Murashova

Urals State University of Economics, Ekaterinburg, Russia

The article deals with the important issues of forming cash flow in organizations.

Since the cash flows is a complex economic category, which scientists and economists in domestic and foreign sources is treated differently, to this end, considers the concept of "cash flow" from the point of view of different authors.

The article states that the importance assigned to financial stability, as it affects the company's ability to generate cash flows. The classification of cash flows. We consider two basic methods - direct and indirect, in accordance with international accounting standards and established practice of reporting of cash flows.

It is argued that in order to make the best management decisions related to the movement of funds in order to achieve the best effect of business management of the company need constant information about the status of funds. Consequently, the need for a detailed analysis and evaluation of the cash flows of the enterprise.

Keywords: Solvency, cash flow, the direct and indirect methods, the analysis of cash flow, cash flow budget.

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ВНОВЬ СОЗДАННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

В. С. Нелюбина, ст.преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа

Е. В. Никифорова, выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Активное развитие рыночных отношений и малого бизнеса приводит к появлению множества новых фирм. Для современного этапа развития необходимо, чтобы основу информационного обеспечения вновь созданных организаций составляла прежде всего система бухгалтерского учета, ведь благодаря отражению хозяйственных процессов, характеризующих фактическое состояние и результаты функционирования, бухгалтерский учет помогает проводить анализ деятельности предприятия по ключевым элементам и принимать эффективные управленческие решения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, малые предприятия, организация бухгалтерского учета

Заметим, что плохое состояние учета на многих предприятиях обусловлено тем, что учет до сих пор строится с применением старых советских методик, что влечет за собой отсталость организации бухучета от прогрессивных технологий учета. Организационный аспект, таким образом имеет важное влияние на работу предприятия, а его недооценка может привести к проблемам во взаимосвязи работы бухгалтерии и управления. Необходимо рациональное построение учетного процесса для обеспечения четкости выполнения бухгалтерских работ, с помощью распределения обязанностей между каждым сотрудником, а также обеспечения их профессиональной ответственности за состоянием учетно-аналитической деятельности на их участках.

Рассмотрим организацию и ведение бухгалтерского учета на примере ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» и попытаемся оп-

ределить основные элементы, которые должны учесть собственники и руководители.

Фермерское хозяйство ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» расположено в селе Дмитриевское Ильинского района Пермского края. Зарегистрировано в ИФНС №17 Пермского края 5907 «04» июня 2014 года.

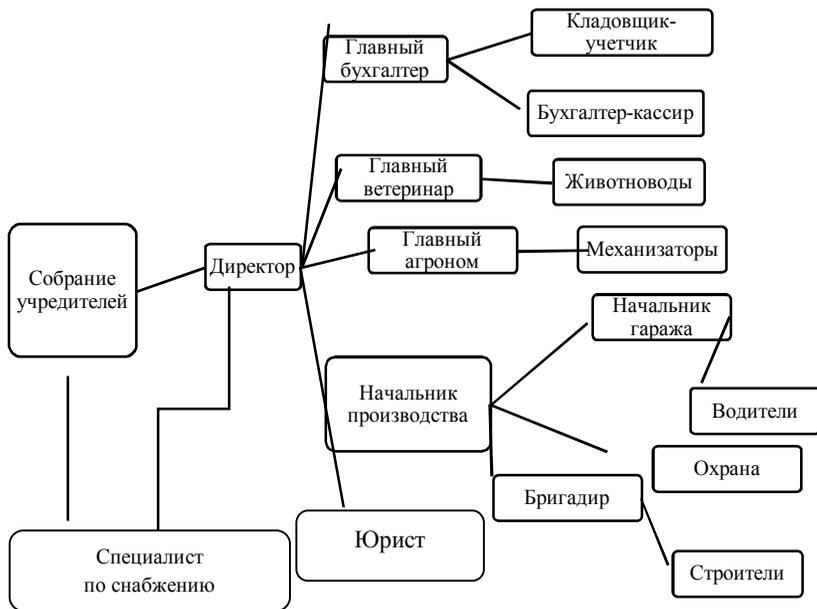


Рис. 1 Организационная структура ООО «Крестьянский двор Дмитриевский»

ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» является малым предприятием, среднесписочная численность на конец отчетного периода составила 12 человек. Фактически же численность на конец 2014 года составила 34 человека. Объёмы выручки ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» незначительны, это связано с тем, что предприятие только начинает свою деятельность и еще не вышло на проектные мощности.

Основными видами деятельности являются: разведение крупного рогатого скота, выращивание кормовых культур, заготовка расти-

тельных кормов; производство мяса и пищевых субпродуктов крупного рогатого скота, свиней овец и коз.

Рассмотрим основные элементы организации бухгалтерского учета, с которыми сталкивается вновь созданное предприятие в табл. 1.

Таблица 1

Элементы организации бухгалтерского учета

<i>Элементы</i>	<i>Комментарии</i>	<i>ООО «КД Дмитриевский»</i>
Вариант организации бухгалтерского учета.	Согласно ФЗ № 402 руководитель может: - Учредить бухгалтерскую службу; - Ввести в штат должность бухгалтера; - Передать на договорных началах ведение учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; - Вести бухгалтерский учет лично (для средних и малых предприятий). [5] Более подробно представлены на рис. 2. Выбор варианта ведения бухгалтерского учета в организации зависит от масштабов предприятия, отраслевой специфики, особенностей бизнеса и финансовой ситуации на предприятии. Преимущества и недостатки рассмотрены в табл. 3.	-Собственная бухгалтерская служба, состоящая из главного бухгалтера, бухгалтера-кассира и кладовщика-учетчика. Учет ведется своевременно в соответствии с законодательством. Однако выбранный вариант является очень затратным для организации, возможно стоит рассмотреть иные.
Форма ведения бухгалтерского учета.	- Единая журнально-ордерная форма; - Упрощенная форма ведения учета (для малых предприятий); - Автоматизированная форма ведения учета. Более подробно в табл. 2.	Применяет автоматизированную форму бухгалтерского учета, при помощи программ: «1С: Предприятие. Сельхоз» и «1С: Предприятие. Зарплата и управление».

Разработка должностных инструкций	В зависимости от выбранного варианта ведения учета разрабатывается либо руководителем, либо бухгалтерией, либо фирмой-аутсорсером, если это предусмотрено в договоре.	В организации разработаны должностные инструкции для каждой штатной единицы, в т.ч. главного бухгалтера и бухгалтера-кассира.
Формирование учетной политики организации:	Учетная политика разрабатывается руководителем, бухгалтерией, либо фирмой-аутсорсером. При этом важное значение имеет организационный раздел УП, в котором должна быть отражена информация о форме ведения учета, рабочем плане счетов, системе документооборота, уровне существенности, проведении инвентаризации, внутреннем контроле.	Составлена учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения в соответствии с требованиями законодательства, однако фактически в организации не составлен график документооборота и существуют проблемы в организации внутреннего контроля.

Вариант организации бухгалтерского учета выбирает руководитель организации, а это значит, что ответственность за его состоянием полностью лежит на нем. В соответствии с российским законодательством предусмотрены следующие варианты (табл. 2)

Основные формы введения учета для малых предприятий представлены в табл. 2.

Таблица 2

Формы ведения бухгалтерского учета

<i>Форма</i>	<i>Особенности</i>
Единая журнально-ордерная форма	<ul style="list-style-type: none"> - Не ведется журнал хронологической записи хозяйственных оборотов; - Записи в накопительных регистрах ведутся по показателям, необходимым для руководства; - Аналитический и синтетический учет ведется совместно, в единой системе записей. - Применяются два вида регистров: журналы-ордера для синтетического учета и вспомогательные ведомости для аналитического учета, итоговые данные переносятся в главную книгу. - Бухгалтерский учет и документирование систематизированы по разделам: учет основных средств, учет денежных средств, учет кредитов и займов, учет материальных ценностей, учет расчетов с персоналом, учет уставного капитала и пр.

	<p>Главным недостатком применения журнально-ордерной формы учета является непригодность для автоматизации в связи многографностью журналов-ордеров и ведомостей [4].</p>
Упрощенная форма бухгалтерского учета	<p>Упрощенная форма может применяться в двух вариантах:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Простая форма учета, то есть не используются регистры учета имущества организации; - Форма, при которой используются данные регистры; <p>Особенности простой системы учета без применения двойной записи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ведется на забалансовых счетах, в налоговом учете - в аналитических регистрах (в книге учета доходов и расходов – при упрощенке) - в простой системе учета каждый счет в виде таблицы является регистром бухгалтерского учета; - применяемая в настоящее время форма книги учета доходов и расходов рекомендована Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н для организаций и ИП, применяющих УСН. - в соответствии с Типовыми рекомендациями малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности [4].
Автоматизированная форма ведения учета	<p>Бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированных специализированных бухгалтерских программ как для ведения непосредственно бухгалтерского учета: 1С: Бухгалтерия, ИНФО – Бухгалтер, Парус-бухгалтерия, АВАСУС, АККОРД и пр., так и для электронного документооборота: «СБИС», «СБК Контур», «Астрал-отчет» и пр., а также информационно-правового обеспечения: «Консультант Плюс», «Гарант» и т.д.</p>

Таким образом, рассмотрев организацию бухгалтерского учета в ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» можно выделить положительные моменты, а именно:

- Бухгалтерский учет ведется собственной бухгалтерией качественно, своевременно и в соответствии с Российским законодательством;
- Бухгалтерский учет ведется с помощью автоматизированных программ, адаптированных под специфику отрасли: «1С: Бухгалтерия. Сельхоз», «1С: Зарплата и Управление»;

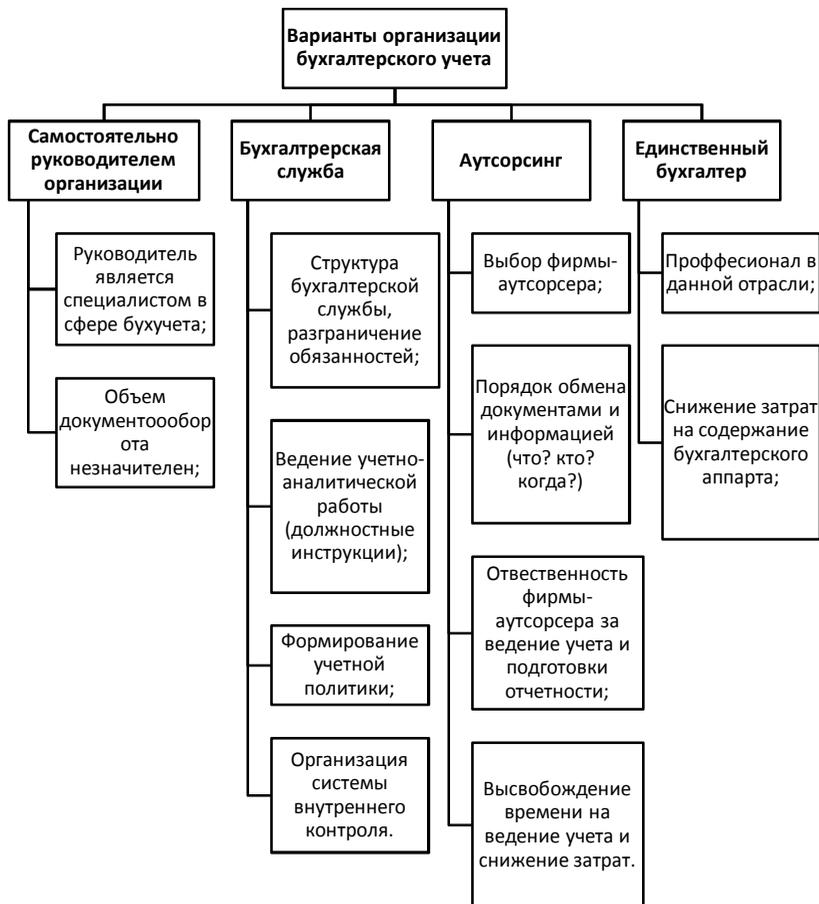


Рис. 2. Варианты организации бухгалтерского учета

- Учетная политика, разработанная в организации, соответствует законодательству и составлена хорошо;
- В организации утверждён рабочий план счетов бухгалтерского учета, который отличается высокой степенью аналитичности;

- Отчетность в контролирующие органы сдаётся своевременно и в полном объёме.

А также были выявлены следующие проблемы в ведении бухгалтерского учета:

1. Выбранный вариант организации ведения бухгалтерского учета является затратным для небольшой организации, стоит рассмотреть вариант аутсорсинга бухгалтерских услуг;

2. В организации нет четко налаженной системы и плана графика обмена данными между структурными подразделениями, что осложняет работу бухгалтерии;

3. Фактически в организации отсутствует как таковой действующий график документооборота;

4. Обнаружены проблемные области в организации внутреннего контроля предприятия.

Итак, вариант организации бухгалтерского учета действующий в ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» на сегодняшний день вызывает сомнения в связи с высокими затратами предприятия на содержание штата бухгалтеров. Стоит рассмотреть альтернативные варианты ведения бухгалтерского учета, которые могут стать не только менее затратными, но и более эффективными.

Сравним возможные варианты ведения учета в табл. 3.

Таблица 3

Преимущества и недостатки вариантов организации бухучета

<i>Вариант организации бухучета</i>	<i>Преимущества</i>	<i>Недостатки</i>
Самостоятельное ведение руководителем	- Экономия на заработной плате; - Полная информационная осведомленность руководителя;	- Большие затраты времени на ведение бухгалтерского учета;
Создание бухгалтерской службы	-Близость ее местонахождения, позволяет оперативно получать информацию, составлять документы, решать неотложные проблемы; -Необходимость разграничения управленческого и бухгалтерского учета; - Отраслевая специфика, которая иногда не позволяет эффективно использовать абонентское обслуживание бухучета компании.	- Большая доля затрат на заработную плату и отчисления; -Создание автоматизированных рабочих мест; -Затраты на повышение квалификации сотрудников; -Затраты на обслуживание программных продуктов

Окончание табл.3

Создание штатной единицы бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> - Обработка документов сразу, на рабочем месте, оперативно; -Решение вопросов выходящих за рамки бухгалтерского учета и получение консультаций; - В небольших предприятиях штатный бухгалтер может совмещать функции кассира, кадровика и офис-менеджера 	<ul style="list-style-type: none"> - Отсутствие опыта и знаний для решения каких-либо разовых операций; - Болезнь бухгалтера или форс-мажор, в следствие чего нарушиться непрерывность ведения бухучета; -Необходимость восстановления бухучета в случае некорректного и неграмотного его ведения
Приходящий бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> - Экономия расходов на: аренду, МЦ, з/п; - Использование личных связей бухгалтера с контролирующими органами; - Наличие опыта ведения бухгалтерского учета в подобных организациях; 	<ul style="list-style-type: none"> - Внезапный отказ от оказания услуг в пользу иного клиента; - Болезнь бухгалтера или форс-мажор, в следствие чего нарушиться непрерывность ведения бухучета;
Аутсорсинг	<ul style="list-style-type: none"> - Экономия расходов на: аренду, МЦ, з/п, покупку и содержание программных продуктов, повышение квалификации сотрудников; - Ежедневное обслуживание клиента; - Полная концентрация руководства предприятия на бизнесе, не тратя время на решение бухгалтерских и налоговых вопросов; - Минимизация риска штрафных санкций со стороны ИФНС; - Оказание дополнительных услуг: юридические, консультационные, а также техподдержка; -Обеспечение конфиденциальности. 	<ul style="list-style-type: none"> - Опасность утечки информации. (Вследствие наличия данного риска, необходимо заключать соглашение о конфиденциальности или предусмотреть данные пункты в договоре на аутсорсинг.) - Вероятность низкого качества услуг; - Рост транзакционных издержек (увеличение времени на согласование вопросов между заказчиком и аутсорсером и на оперативное предоставление нужных сведений); -Нерегулярный доступ к данным предприятия, недостаточность рычагов управляющего воздействия;

Итак, остановимся на выборе варианта ведения бухгалтерского учета путем привлечения сторонней организации, а именно аутсорсинга, как наименее затратного.

Аутсорсинг—передача непрофильных функций экономическому субъекту сторонним исполнителям, специализирующимся на выполнении этих функций [2].

Бухгалтерский аутсорсинг - один из вариантов бухгалтерского обеспечения функций учета и отчетности на предприятии [3].

Аутсорсинговые компании оказывают в настоящее время широкий спектр услуг по ведению бухучета: - ведение учета; - анализ финансово-хозяйственной деятельности и оптимизация налогообложения; - оформление перехода на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности; - составление трудовых договоров с наемными работниками; - осуществление платежей по системе: «Банк-Клиент» - восстановление бухгалтерского учета; - составление и сдача отчетности; - предоставление интересов во внебюджетных фондах; - консультирование по вопросам законодательства; - информирование об изменениях в налоговом законодательстве и пр. [1].

В настоящее время применение российскими компаниями бухгалтерского аутсорсинга становится все более актуальным. Российский рынок аутсорсинга бухгалтерских услуг один из наиболее молодых и быстрорастущих. В Пермском крае наглядным примером перехода компаний на аутсорсинг являются такие крупные компании как ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ», ООО «ЛУКОЙЛ-Пермнефтеоргсинтез», ООО «Пермский лакокрасочный завод», ООО «Урал-Трейд», среди представителей малого и среднего бизнеса услугами аутсорсеров пользуются: ООО «Такси Везет», ООО «Санмикс», ООО «Служба безопасности «Пермэнерго» [3].

Сравним действующий вариант учета и аутсорсинг (табл. 4), для того чтобы выбрать наиболее приемлемый и эффективный, а также попытаемся разработать механизм перехода организации на аутсорсинг.

Из таблицы видно, что затраты, которые несет предприятие при организации собственной бухгалтерской службы существенно превышают затраты, которые бы понесло предприятие при переходе на аутсорсинг. Таким образом, можно сделать вывод, что переход на бухгалтерский аутсорсинг позволит сэкономить до 44 % денежных средств, при условии, что для расчета мы взяли не самую низкую стоимость услуг, предлагаемых аутсорсинговой компанией ООО «ЭкюрСервис». Расценка на бухгалтерское обслуживание устанавли-

вается индивидуально и зависит от ряда факторов: количество хозяйственных операций, количество расчетных счетов, кассовых аппаратов, вида деятельности, степени участия предприятия-заказчика в учетной работе. Если учесть, что у ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» имеется один расчётный счет, нет кассового аппарата, количество операций в месяц составляет 30-50 штук, что не приводит к существенному удорожанию, то такие факторы как удаленность производства от города Перми и специфика сельскохозяйственной отрасли, которая диктует свои особенности ведения учета и предоставления отчетности – могут привести к повышению стоимости бухгалтерских услуг аутсорсерами. Однако, проанализировав рынок фирм-аутсорсеров Перми, и проконсультировавшись с представителями фирмы ООО «ЭкорСервис» можно сделать вывод, что ежемесячное обслуживание не превысит 75 000 рублей.

Таблица 4

Сравнение затрат на ведение аутсорсинга
и собственной бухгалтерии

Параметры сравнения	Собственная бухгалтерская служба	Договор аутсорсинга бухгалтерского учета
Единовременные затраты на покупку/обновление компьютера, бухгалтерской программы (1С: Бухгалтерия; 1С: ЗИУП), правовой системы (Консультант+), системы электронного документооборота (Астрал Отчет)	- Три автоматизированных рабочих места: 130 000 руб. - Специализированная программа 1С: Бухгалтерия. Сельхоз: 52 600 руб. - «Астрал Отчет»: 4 400 руб. - 1С: ЗИУП и Консультант + (аренда сервера): 3 000 руб./мес. ИТОГО: От 190 000 руб.	В зависимости от условий договора: можно оставить в штате человека, который частично выполняет функции по сбору и обработке первичной документации (автомат-ое рабочее место = 40 000 руб.), а можно все полностью оставить у фирмы-аутсорсера. ИТОГО: от 0 руб. до 40 000 руб.
Оплата по договору аутсорсинга	-	В зависимости от объемов и видов работ передаваемых на аутсорсинг. ИТОГО: от 20 000 руб. до 70 000 руб. (По данным фирмы ООО «ЭкорСервис»)
Средний оклад сотрудников	Гл. бухгалтер – 56 500 руб. Бухгалтер-кассир – 33 900 руб. ИТОГО: 90 400 руб.	-

Отчисления с заработной платы (30%)	ИТОГО: 27 120 руб.	-
Отпуск/ больничный/ соц. пакет.	Бухгалтеру нужно оплачивать отпускные, больничные.	-
Аренда помещения для бухгалтерии	По договору с ООО «НОВИК» ИТОГО: 10 080 руб./мес.	-
Покупка канцтоваров, бумаги	По договору с ООО «Самсон Пермь». ИТОГО: 2000 руб./мес.	Зависит от условий договора. ИТОГО: От 0 до 2000 руб./мес.
Покупка специальной бухгалтерской литературы, оплата обучения, семинаров	Стоимость одного обучающего семинара в среднем – 3 тыс. руб. ИТОГО: 3000 руб./мес.	-
Техническое обслуживание рабочего места (чистка компьютера, обновление бухгалтерской программы 1 раз в месяц, актуальность справочно-правовой системы).	По договору с ООО «Альянс Трейд». ИТОГО: 4 000 руб./мес.	В зависимости от условий договора. ИТОГО: От 2 500 руб. (По данным фирмы ООО «ЭкюрСервис»)
ИТОГО ежемесячных затрат:	133 600 руб.	74 500 руб. (Экономия 44%)
Затраты за 12 месяцев:	1 603 200 руб.	894 000 руб. (Экономия 44%)

Этот факт говорит о том, что с затратной точки зрения переход на бухгалтерский аутсорсинг наиболее привлекателен для организации. Но стоит также обратить внимание на эффективность данного перехода и рассмотреть возможные положительные параметры перехода на аутсорсинг по сравнению с ведением бухучета силами предприятия.

Таблица 5

Сравнительная характеристика вариантов ведения бухгалтерского учета

Параметры сравнения	Собственная бухгалтерская служба	Договор аутсорсинга бухгалтерского учета
Принцип оплаты услуг	Фиксированная заработная плата, не зависящая от деловой активности.	Фиксированная оплата, не зависящая от деловой активности.
Конфиденциальность	Нет гарантии - гарантируется только личными качествами бухгалтера.	Зависит от аутсорсера.
Ответственность за проделанную работу	На руководителе.	Зависит от аутсорсера, исходя из условий договора.
При возникновении штрафных санкций	Оплачивает предприятие.	Зависит от аутсорсера, исходя из условий договора.
Порядок в документации и в учетной базе данных при заключении/расторжении договора	Зависит от квалификации бухгалтера.	Зависит от аутсорсера. Платная услуга.
Дополнительные услуги и компетенции	- Бухгалтера можно нагрузить другой работой (выполнять мелкие поручения). - Бухгалтер всегда рядом.	Зависит от аутсорсера. Платная услуга.

Из таблицы видно, что аутсорсинг существенно облегчает ведение учета, а также дает руководству возможность освободить свое время для занятия более важными делами в организации, на сегодняшний день руководство организации ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» принимает активное участие в подготовке документов для бухгалтерской службы.

Однако, ведение собственной бухгалтерии также имеет свои положительные стороны, которые также представлены в таблице: бухгалтерия всегда рядом, оперативно ведет учет и способна выполнять как учетные, так и аналитические функции, а также помогать руководству в принятии грамотных управленческих решений.

Несмотря на множество плюсов возможного применения бухгалтерского аутсорсинга, при переход на него предприятие неизбежно столкнётся с трудностями, а именно:

- Организация системы документооборота между предприятием и фирмой-аутсорсером долгий и трудоемкий процесс, который также зависит от масштабов и отрасли. Так, в ООО «КД Дмитриевский» существует проблема географической удаленности производства от г. Пермь, что влечет за собой уменьшение оперативности документооборота и несвоевременность предоставления информации.

- Ведение учета сторонней организацией снижает оперативность управленческого учета, необходимо четко наладить обратную связь между управлением и фирмой-аутсорсером.

Возможен следующий механизм перехода предприятия ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» на аутсорсинг.

Таблица 6

Механизм перехода на аутсорсинг

<i>Этап</i>	<i>Действия руководства</i>
1 Выявить причины перехода на использование аутсорсинга	Предприятие находится в убыточном финансовом положении, так как только начинает свою деятельность и ведение бухучета на аутсорсинге в такой ситуации дешевле и эффективнее.
Оценка работы собственной бизнес-единицы, оценка перспективы использования аутсорсинга данных услуг	Провести качественный анализ эффективности каждого из вариантов организации бухгалтерского учета. (Фрагментарно мы попытались провести его выше).
Выбор фирмы-аутсорсера	Следует убедиться в надежности и чистоте репутации аутсорсера. Оценить опыт работы, наличие постоянных клиентов, дипломов, сертификатов, объем и качество ресурсов для выполнения функций, а также цены на услуги. В Перми на сегодняшний день существует множество фирм: ООО «Актив», ООО «ЭкюрСервис», ООО «Аудит-ГроссБух», ООО «Пермское Агентство Аутсорсинга» и пр. Однако стоит выбирать фирму, которая имеет специалистов и опыт работы в сфере сельского хозяйства.
Принятие окончательного решения о переходе на использование аутсорсинга с учетом всей имеющейся информации.	Решение фиксируется в приказе об Учетной Политике на соответствующий финансовый год. Формирование учетной политики может быть также поручено фирме-аутсорсеру.

Заклучение договора	Необходимо детально прописать обязанности сторон, какие функции бухгалтерского учета передаются аутсорсеру, какие остаются у заказчика, а также определить уровень ответственности аутсорсера за несвоевременное и некачественное выполнение работ. Установить сроки выполнения обязательств и порядок оплаты услуг.
Разработка и утверждение графика документооборота, а также передача всех бухгалтерских документов фирме-аутсорсеру.	Совместно с фирмой-аутсорсером необходимо разработать график документооборота, который позволит установить своевременное и оперативное поступление первичной документации и учетной информации для ведения учёта.

ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» целесообразно на сегодняшний день принять решение о переходе на аутсорсинг бухгалтерских услуг, тем более что сельское хозяйство в силу специфики деятельности не способно сразу приносить высокий доход, а затраты на содержание собственного штата являются значительными в расходах организации.

Сегодня в АПК Пермского края существует острая нехватка квалифицированных специалистов, способных применять современные бизнес-подходы. Сотрудничество сельхозпредприятий и компаний на принципах аутсорсинга может стать одним из вариантов решения кадровой проблемы на селе. Основными преимуществами аутсорсинга для сельхозпроизводителей являются, прежде всего, получение качественной услуги, экономия средств на содержании штатного сотрудника, а также возможность получения субсидий от краевого Минсельхоза по возмещению части затрат на оплату по договорам оказания аутсорсинговых услуг.

В ООО «Крестьянский двор Дмитриевский» на сегодняшний день нуждается в более тщательном подходе к организации бухгалтерского учета. Мало того, что создание собственной бухгалтерской службы оказалось очень затратным по сравнению с альтернативным вариантом аутсорсинга, так и до сих пор в организации нет четко отлаженного механизма взаимодействия с бухгалтерией, а также грамотной системы внутреннего контроля, которая помогала бы отслеживать слабые стороны и принимать эффективные управленческие решения.

Список литературы

1. Иванов А.Е. Проблемы и тенденции развития аутсорсинга учетных функций в России // Международный бухгалтерский учет, № 5, 2014.
2. Клементс С. Аутсорсинг бизнес-процессов: Советы финансового директора. М.: Вершина, 2006.
3. Мальцева А.А. Аутсорсинг бухгалтерских услуг: механизма перехода // Учетно-контрольные и аналитические инструменты экономики, Сборник научных статей ПГНИУ, 2011.
4. Сазонова Н.Г. Какие способы ведения бухучета Минфин рекомендует «упрощенцам» // Упрощенка, №5, 2014.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AT AGAIN CREATED ENTERPRISE

V. S. Neliubina, Senior lector, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

E. V. Nikiforova, Accounting, audit and analysis graduate
Perm State University, Perm, Russia

Active development of the market relations and small business leads to emergence of a set of new firms. It is necessary for the present stage of development that the basis of information support of again created organizations was made first of all by system of accounting, after all thanks to reflection of the economic processes characterizing an actual state and results of functioning, accounting helps to carry out the analysis of activity of the enterprise for key elements and to make effective administrative decisions.

Keywords: accounting, small enterprises, organization of accounting

**РЕГЛАМЕНТИРОВАНИЕ И ЭТАПЫ ФОРМИРОВАНИЯ
УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В
СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

К. В. Разуваева, ст. преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа

М. А. Шосафарова, выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

В статье представлен обзор международных стандартов финансовой отчетности, актуальных при формировании учетной политики в кредитных организациях. Раскрыты основные этапы формирования и способы раскрытия положений в учетной политике кредитных организаций.

Ключевые слова: кредитная организация, учетная политика, международные стандарты финансовой отчетности, принципы формирования учетной политики.

Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) отражают набор принципов финансовой отчетности, которые служат для составления и представления единообразной бухгалтерской информации. Исходя из п. 2 МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности» международные стандарты применимы для любых организаций независимо от отраслевой специфики, они применяются и кредитными организациями при формировании учетной политики.

Совет по МСФО – это независимый орган Фонда Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности, члены которого отвечают за разработку и публикацию МСФО, а также за утверждение интерпретаций МСФО.

Основные цели деятельности Совета по МСФО определены в его Уставе:

1) формулировать, исходя из общественных интересов, набор высококачественных международных стандартов финансовой отчетности, которые были бы понятны и применялись в мировом масштабе;

2) стимулировать использование и активное применение этих стандартов при составлении финансовой отчетности;

3) способствовать сближению национальных бухгалтерских стандартов с международными [4, с. 16].

Для кредитных организаций наиболее актуальны МСФО №1 «Предоставление финансовой отчетности» и МСФО №8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Подробно рассмотрим структуру МСФО №1 «Предоставление финансовой отчетности» (рис.1).



Рис. 1. Структура МСФО №1

Учетная политика в соответствии с МСФО №1 требует раскрытия следующих вопросов:

- признания основных видов дохода;
- оценки ценных бумаг;
- различий между операциями и другими событиями, которые приводят к признанию активов и обязательств в балансе;
- метода определения убытков по ссудам и авансам и их списания;
- метода определения начислений за общие банковские риски и учетного отражения этих начислений.

Учетная политика согласно требованиям МСФО №1 должна в обязательном порядке включать:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, основанный на утвержденном Банком России Плане счетов;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления операций, включая формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, по которым не предусмотрены в альбомах Госкомстата РФ типовые формы первичных учетных документов;
- порядок расчетов между подразделениями кредитной организации;
- порядок отражения в бухгалтерском учете операций, совершаемых кредитной организацией;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за совершаемыми внутри банковскими операциями;
- порядок и периодичность вывода на печать документов аналитического и синтетического учета;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В соответствии с МСФО № 1, под учетной политикой кредитной организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета, первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения и порядок отражения фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности.

На рисунке 2 раскрыта структура МСФО №8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (далее – МСФО №8).

Цель формирования учетной политики по МСФО №8 состоит в установлении критериев выбора и изменения учетной политики, вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок.



Рис. 2 Структура МСФО № 8

По мнению Балабанова, целью формирования учетной политики в кредитной организации является принятие из совокупности способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [1, с. 17].

Липатова И. выделяет следующие задачи формирования учетной политики кредитной организации:

- достоверность отчетности;
- единство методики при организации и ведении бухгалтерского учета в кредитной организации в целом в его филиалах;
- оперативность и гибкость реагирования системы бухгалтерского учета на изменения условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности, в том числе изменения законодательных актов [3, с. 107].

В соответствии с п. 5 МСФО №8, учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Учетная политика по МСФО №8 включает следующие разделы:

- выбор и применение учетной политики;
- последовательность учетной политики;
- изменения в учетной политике;
- раскрытие информации.

Далее раскроем основные этапы разработки учетной политики в кредитной организации.

Первый этап – аналитический, на котором происходит:

- анализ условий хозяйствования кредитной организации, его организационной структуры;
- формулирование долгосрочных и краткосрочных целей функционирования кредитной организации;
- анализ фактического состояния бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля;
- определение цели и задач формирования учетной политики.

Второй этап – проектный, включает:

- рассмотрение альтернативных вариантов учета объектов бухгалтерского учета и выбор наиболее оптимальных для данного Банка;
- разработка рекомендаций по развитию существующей учетной политики для целей бухгалтерского учета;
- разработка проекта новой учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Данный этап завершается разработкой Положения об учетной политике для целей бухгалтерского учета, которое должен утвердить руководитель кредитной организации. Документы должны удовлетворять требованиям лаконичности, ясности изложения и исключения возможности неоднозначного толкования.

Третий этап – контрольный, на котором происходит:

- решение проблем, возникших в процессе внедрения новой учетной политики;
- оперативное внедрение изменений во внутренние нормативные документы кредитной организации.

На всех этапах существуют свои сложности, однако, наиболее трудоемким и долговременным является второй этап – проектный, когда необходимо выбрать именно те элементы, которые позволят получить максимальный эффект от функционирования учетной системы.

Процесс составления положения об учетной политике требует от бухгалтера высокого профессионализма в сфере бухгалтерского

учета, чтобы обеспечить последовательность и единство учетной политики кредитной организации.

В таблице 1 раскрыты основные принципы, предъявляемые к информации, которыми рекомендуется руководствоваться и при формировании учетной политики в кредитных организациях в соответствии с МСФО.

Таблица 1

*Основные принципы, предъявляемые к информации
в соответствии с МСФО*

<i>Принцип</i>	<i>Определение</i>
1. Уместность	Информация является уместной, если влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие и будущие события, исправлять или подтверждать их прошлые оценки
2. Правдивое представление	Информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она это будет представлять
3. Преобладание сущности над формой	Информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только их юридической формой.
4. Нейтральность	Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или предоставлением информации она оказывает влияние на принятие пользователем решения.
5. Осмотрительность	Это осторожность в формировании суждений, которые необходимы при расчетах в условиях неопределенности.
6. Существенность учетной информации	Понятие существенности разъясняется таким образом: пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности.

Учетная политика кредитной организации формируется на основе совокупности основополагающих принципов и правил, исполнение которых представляется безусловным. Наличие таких принципов и правил объясняется самим предназначением бухгалтерского учета в

условиях рыночной экономики, который призван формировать полные и достоверные данные об имущественном и финансовом положении кредитной организации, выступать способом общения деловых людей, быть составляющей общегосударственной системы формирования макроэкономических показателей. Все это становится возможным лишь на основе единых подходов и правил ведения учета [2, с. 60].

Принятая учетная политика банка должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского учета, поэтому она должна включать: методический и организационный аспект.

Методический аспект предусматривает:

- методы оценки активов и обязательств кредитной организации;
- методы признания доходов и расходов кредитной организации.

Организационный аспект раскрывает, как осуществляются эти способы с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее место в системе управления, взаимосвязи и взаимодействие с другими элементами и звеньями системы.

На рисунке 3 представлены способы раскрытия основных положений учетной политики.



Рис. 3 Основные способы раскрытия положений учетной политики кредитной организации

В первом случае пояснительная информация к бухгалтерской отчетности включает более или менее подробное изложение всех основных положений учетной политики, независимо от того, являются они общепризнанными или нет.

Второй способ раскрытия учетной политики целесообразен для отчетности «внутрироссийского пользования». При этом способе основные положения учетной политики раскрываются лишь в том случае, когда они отличаются от общепринятых правил. Если при состав-

лении финансовой отчетности кредитная организация строго следует общепризнанным правилам, то в отчете достаточно ограничиться указанием этого факта. Если же банк допускает по тем или иным причинам отступления от таких правил, то они подробно описываются в пояснениях к отчету вместе с причинами этих отступлений.

В случае публикации бухгалтерской отчетности в объеме, меньше установленного, раскрытию подлежат как минимум та информация об учетной политике, которая непосредственно относится к публикуемым материалам.

В заключении в таблице 2 перечислим МСФО, предусматривающие альтернативные варианты учета хозяйственных операций.

Таблица 2

Альтернативные варианты бухгалтерского учета хозяйственных операций, актуальные при формировании учетной политики в кредитных организациях

<i>МСФО</i>	<i>Альтернативный вариант бухгалтерского учета</i>
МСФО 2	<p>Допускает возможность выбора способов оценки запасов. Первоначальная оценка запасов производится:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) по фактической себестоимости (основной (рекомендуемый) подход); б) по нормативным затратам (допустимый альтернативный подход); в) по розничным ценам (допустимый альтернативный подход). <p>себестоимость запасов (указать наименование конкретного вида, номенклатуры материально-производственных запасов), не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, определяется методом (выбрать один из перечисленных методов для каждого вида запасов или установить один метод для всех запасов):</p> <ul style="list-style-type: none"> - метод ФИФО (основной подход); - метод средневзвешенной себестоимости (основной подход); - метод ЛИФО (допустимый альтернативный подход).

Продолжение табл.2

МСФО 8	<p>Величина исправления фундаментальной ошибки:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) которая относится к предыдущим периодам, должна быть представлена путем корректировки на-
--------	--

	<p>чального сальдо нераспределенной прибыли. Сравнительную информацию следует обновлять, если в этом есть смысл. Финансовая отчетность представляется таким образом, как если бы фундаментальная ошибка была исправлена в том периоде, в котором она была допущена (основной подход);</p> <p>б) должна учитываться при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период.</p>
МСФО 14	<p>Предусматривает определение следующих элементов учетной политики:</p> <p>в качестве первичного формата сегментной отчетности (при этом определяющим фактором должны стать риски и нормы прибыли: зависят ли они в первую очередь от различий в производимых товарах и услугах или связаны с деятельностью компании в различных регионах):</p> <p>а) отраслевой подход (основной подход);</p> <p>б) географический подход (основной подход);</p> <p>в) "матричный" подход - представление как отраслевых, так и географических признаков в качестве первичного формата, если существует примерно равная зависимость от данных факторов (допустимый альтернативный подход).</p>
МСФО 16	<p>Устанавливает в качестве первоначальной оценки основных средств фактическую себестоимость, однако допускает последующую переоценку по справедливой стоимости. Таким образом, в учетной политике необходимо, установить, что последующая оценка объектов основных средств производится:</p> <p>а) по первоначальной стоимости, за вычетом накопленной амортизации (основной подход);</p> <p>б) по переоцененной стоимости - справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии (альтернативный подход). При этом, однако, переоценки должны производиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.</p> <p>МСФО не ограничивают количество методов. Их может быть два, пять, десять и т.д. Главное требование - системность и последовательное применения выбранного метода. Например:</p> <p>а) метод равномерного начисления;</p> <p>б) метод уменьшаемого остатка;</p> <p>в) метод суммы изделий и др.</p>
<i>Продолжение табл.2</i>	
МСФО 21	<p>Говорит о возможности выбора метода признания курсовой разницы:</p>

	<p>а) курсовая разница, возникающая при погашении денежных статей или при представлении их в финансовой отчетности по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны, должна отражаться в качестве дохода или расхода в периоде ее возникновения. Существуют исключения, связанные с инвестициями в зарубежную компанию;</p>
	<p>б) курсовая разница, возникшая в результате серьезной девальвации или снижения стоимости валюты (против которых не существует практических способов хеджирования и т.п.), должна включаться в балансовую стоимость соответствующего актива при условии, что скорректированная балансовая стоимость не превышает наименьшее из двух значений - затрат на замену актива и суммы, возмещаемой за счет продажи или использования актива</p>
МСФО 27	<p>Определяет, что сводная финансовая отчетность для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики. Если использование единой учетной политики представляется нецелесообразным или невыполнимым, данный факт должен раскрываться с указанием пропорциональных долей сводной финансовой отчетности, к которым применялась различная учетная политика. Кроме того, необходимо определить, как учитывать инвестиции в дочерние компании.</p> <p>Учитывать инвестиции в дочерние компании, включенные в сводную финансовую отчетность:</p> <p>а) по фактической себестоимости;</p> <p>б) согласно методу участия в соответствии с МСФО 28;</p> <p>в) как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи согласно МСФО 39.</p>

МСФО 31	<p>Предоставляет возможность выбора учетной политики в отношении порядка формирования сводной финансовой отчетности о совместной деятельности.</p> <p>Установить, что при представлении в сводной финансовой отчетности о совместной деятельности доли своего участия в совместно контролируемой компании используется метод:</p> <p>а) пропорционального сведения (основной подход). Применение этого метода означает, что сводный баланс включает долю совместно контролируемых активов и долю обязательств, по которым имеет место совместная ответственность, а сводный отчет о прибылях и убытках содержит соответствующую долю доходов и расходов в совместно контролируемой компании;</p> <p>б) долевого участия (допустимый альтернативный подход). Основывается на предпосылке о невозможности объединения полностью контролируемых статей с совместно контролируемыми статьями, а также уверенности в том, что имеет место значительное влияние, а не совместный контроль.</p>
---------	--

Таким образом, изучив нормативное регулирование и основные характеристики формирования учетной политики кредитной организации, можно сделать вывод о том, что под учетной политикой кредитной организации в соответствии требованиями российского законодательства, а также МСФО 1 понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика определяет содержание и оценку записей на счетах и получение в системе финансового учета существенной, понятной и надежной информации для составления финансовой отчетности со всеми примечаниями и раскрытиями, которые требуются согласно МСФО.

Список литературы

1. Балабанов. Банки и банковское дело. М.: Финстат, 2009. 112 с.
2. Банковское дело: Практическое пособие./ Под ред. Шутилова В.М. М: Финансы и статистика, 2013. 638с.
3. Липатова И. Анализ кредитных операций в РФ.// Банковский вестник, 2014, №2. С.31-36.

4. Основы банковского дела в Российской Федерации: Учеб.пособие./ Под ред. Семенюты О.Г. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 448с.

5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 3-е изд., испр. и доп. М.: ИНФРА-М, 2008. 512 с.

**REGULATION AND STAGES OF FORMATION OF
ACCOUNTING POLICIES OF THE CREDIT ORGANIZATIONS
ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
STANDARDS**

**K. V. Razuvaeva, Senior lector, Department of Accounting, Au-
dit and Economic Analysis**

M. A. Shosafarova, Accounting, audit and analysis graduate
Perm State University, Perm, Russia

The review of the International Financial Reporting Standards actual at formation of accounting policies in the credit organizations is presented in article. The main stages of formation and ways of disclosure of provisions in accounting policies of the credit organizations are opened.

Keywords: credit organization, accounting policies, International Financial Reporting Standards, principles of formation of accounting policies.

**ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ИЛИ
ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ВЫБОР
ОПТИМАЛЬНОГО РЕЖИМА В УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВУЮЩЕГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

Савина Е. О., ассистент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Россия

Необходимость введения единого налога на вмененный доход обусловлена тем, что на практике сложно, а порою даже невозможно получить полную информацию о доходах юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в таких сферах деятельности, где производится оплата товаров, работ и услуг за наличный расчет. К наличному расчету приравнивается продажа с проведением расчетов посредством кредитных и иных карточек, по расчетным чекам банков, по перечислению со счетов в банках и иных кредитных организациях по поручениям физических лиц, а также передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги).

Ключевые слова: налогообложение, малые предприятия, налоговая нагрузка

Перечень бытовых услуг, на которые может распространяться действие главы 26.3 НК РФ, не является закрытым. Это означает, что органы власти муниципальных образований при принятии законов о порядке введения на своей территории единого налога должны конкретизировать эти услуги.

Доля поступления единого налога на вмененный доход в местные бюджеты не превышает и 15%. На примере Волгоградской области, можно сказать, что в 2008 году доля поступлений ЕНВД составляла 9,6%, в 2009 году она составила 11,2%, а, начиная с 2010 года, доля поступлений ЕНВД упала до 8,3% и до 3% в 2014 году соответственно. В целом, по регионам России ситуация является аналогичной.

Это говорит о том, что организации, понимая, что единый налог на вмененный доход постепенно будет заменен (2018 года), посте-

пенно переходят на другие специальные налоговые режимы, среди которых патентная и упрощенная система налогообложения.

При окончательном выборе в пользу какой-либо системы налогообложения решающее значение имеет величина платежей в бюджет.

Сравним патентную систему налогообложения и Единый налог на вмененный доход в случае, если у индивидуального предпринимателя есть наемные работники.

Расчет налоговой нагрузки произведен для индивидуального предпринимателя, осуществляющего розничную торговлю в г. Ярославле, площадь торгового зала магазина составляет 50 кв. м. Численность наемных работников составляет три человека. В соответствии с местным законодательством на территории г. Ярославля возможно применение и патентной системы налогообложения, и ЕНВД. Таким образом, в данном случае соблюдаются все условия для применения этих налоговых режимов, остается только сделать выбор.

Подробный расчет предполагаемых сумм налогов и взносов представлен в таблице 1:

Таблица 1.

№	Сравниваемые параметры	Единый налог на вмененный доход	Патентная система налогообложения
1	Общие данные	Вид деятельности: розничная торговля непродовольственными товарами (мебель, сантехника, отделочные материалы). Площадь торгового зала 50 кв. м. Численность работников 3 человека Средняя заработная плата в месяц 24000,00 руб. ФОТ 24000,00 x 3 x 12 мес. = 864 000,00 руб.	
2	Законодательная база	- Гл. 26.3 НК РФ - Решение муниципалитета г. Ярославля от 08.11.2005 № 147 (ред. от 12.11.2012) «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» - Приказ Минэкономразвития России от 07.11.2013 № 652 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2014 год» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.11.2013 № 30406)	- Гл. 26.5 НК РФ - Закон ЯО от 08.11.2012 № 47-з (ред. от 28.02.2013) «О введении на территории Ярославской области патентной системы налогообложения» (принят Ярославской областной Думой 30.10.2012)
3	Налоговый период	2014 год	

4	Налоговая база	Вмененный доход = базовая доходность x физический показатель (площадь торгового зала) x количество месяцев расчетного периода $1800 \times 50 \times 12 \text{ мес.} = 1\,080\,000,00 \text{ руб}$	Потенциально возможный к получению годовой доход для площади торгового зала 50 кв. м. 1 750 000,00 руб.
5	Корректирующие коэффициенты	$K1 = 1,672$ $K2 = Kд \times Ka \times Kз = 1 \times 0,763 \times 0,8 = 0,6104$ Налоговая база с учетом коэффициентов = $1\,080\,000,00 \times 0,6104 \times 1,672 = 1\,102\,235,90 \text{ руб}$.	нет
6	Налоговая ставка	15%	6%
7	Сумма налога исчисленная	$1\,102\,235,90 \times 0,15 = 165\,335,39$	$1\,750\,000,00 \times 0,06 = 105\,000,00$
8	Сумма страховых взносов с оплаты труда работников	ФОТ x процент отчислений в фонды $864\,000 \times 30,02\% = 259\,372,80$	
9	Сумма взносов, на которую можно уменьшить налог	Не более половины исчисленной суммы налога $165\,335,39 \times 0,5 = 82\,667,70$	Сумма исчисленного налога не уменьшается
10	Сумма налога к уплате	$165\,335,39 - 82\,667,70 = 82\,667,69$	105 000,00
11	Сумма налога и взносов к уплате	$82\,667,70 + 259\,372,8 = 342\,040,50$	$105\,000,00 + 259\,372,80 = 364\,372,80$

Как видно по расчету, **исчисленная** сумма налога при патентной системе налогообложения меньше, чем при ЕНВД, причем существенно – почти на 60 тысяч рублей. Однако у ЕНВД есть неоспоримое преимущество – возможность уменьшить исчисленную сумму налога на величину страховых взносов, уплаченных за работников (но не более, чем на 50% от суммы налога). Поэтому, сопоставив суммы налогов **к уплате**, в данном случае выгоднее оказалось применять ЕНВД: экономия на налогах более 22 тысяч рублей за год, а это достаточно существенно.

Индивидуальный предприниматель, у которого есть наемные работники и организации, вправе уменьшить исчисленную сумму ЕНВД на расходы по социальному страхованию и страховые взносы, уплаченные только за работников. Если же у предпринимателя нет наемных работников, то сумма налога уменьшается на взносы, уплаченные им за себя.

Сравним два налогового режима при условии, что у индивидуального предпринимателя нет наемных работников.

До пункта 7 расчет будет прежний (см. табл. 1), а далее алгоритм следующий:

Таблица 2

8	Сумма страховых взносов ИП в фиксированном размере	Пример расчета взносов ИП за себя можно посмотреть в статье Порядок расчета страховых взносов ИП за себя в 2014 году. Возьмем для расчета сумму взносов из указанного примера: Взносы в ПФР 22328,48 руб Взносы в ФФОМС 3399,05 руб Итого сумма взносов за год 25727,53 руб.	
9	Сумма взносов, на которую можно уменьшить налог	Полная сумма страховых взносов ИП, уплаченная за себя 25 727,53 руб.	Сумма исчисленного налога не уменьшается
10	Сумма налога к уплате	$165\,335,39 - 25\,727,53 = 139\,607,86$	105 000,00
11	Сумма налога и взносов к уплате	$139\,607,86 + 25\,727,53 = 165\,335,39$	$105\,000,00 + 25\,727,53 = 130\,727,53$

Таким образом, если у индивидуального предпринимателя нет наемных работников, то ему оказывается выгоднее применять патентную систему. В примере экономия на налогах, подлежащих уплате в бюджет, составит почти 35 тысяч рублей.

По данной схеме можно просчитать предполагаемую величину налогов к уплате для предпринимателей, осуществляющих другие виды деятельности, для которых законом установлены свои физические показатели, для предпринимателей с различной численностью наемных работников и величиной заработной платы у них, или вообще без наемных работников. То есть, подставляя в расчет соответствующие показатели, можно без труда определить, какую сумму налогов нужно будет заплатить в бюджет и, соответственно, какая система налогообложения наиболее выгодна.

Вывод: данный пример обосновывает необходимость включения ЕНВД в налоговую систему Российской Федерации и его оптимальность.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ, ч. 1,2
2. Фонд Общественное Мнение «Налоговая культура россиян: ключевые проблемы», 2008-2009
3. Осетрова Н.И., Курочкин В.В. «Налоговая политика и практика». 2003, №8.
4. Индивидуальный предприниматель: энциклопедия/ Под ред. А.В. Касьянова М., ГроссМедиа, 2008.

UNIFORM TAX ON IMPUTED INCOME OR PATENT SYSTEM OF THE TAXATION: THE CHOICE OF THE OPTIMUM MODE IN THE CONDITIONS OF THE CURRENT LEGISLATION

E. O. Savina, assistant of Department of Taxes and Taxation

Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia

Need of introduction of a uniform tax on imputed income is caused by that in practice is difficult, and at times even it is impossible to receive full information on the income of the legal entities and individuals who are carrying out business activity without formation of legal entity in such fields of activity where payment of goods, works and services in cash is made. Sale with carrying out calculations by means of credit and other cards, by settlement checks of banks, on transfer from accounts in banks and other credit organizations for orders of natural persons, and also transfer of goods (performance of work, rendering services) in exchange for other goods is equated to cash calculation (works, services).

Keywords: taxation, small enterprises, tax burden

**ГОРИЗОНТАЛЬНЫЙ МОНИТОРИНГ КАК
ИННОВАЦИОННЫЙ ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ
ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В
СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ:
ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ В РОССИИ**

А. Р. Сидельников

О. Н. Савина, к.э.н., доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Россия

В целях реализации активного инновационного развития экономики России, формирования заинтересованности в наращивании налогового потенциала территорий, возникает необходимость дальнейшего совершенствования налогового администрирования. При этом современные тенденции и приоритеты налоговой политики, проводимой государством в условиях экономической нестабильности, вынуждают уделять особое внимание применяемым методам и инструментам налогового администрирования. Одним из важнейших инструментов налогового администрирования выступает налоговый контроль.

Ключевые слова: налогообложение, инновационное развитие, налоговая нагрузка

По итогам работы налоговых органов в 2008 г. Россия занимала 130-е место из 178 стран мира по качеству налоговой системы, а по времени, затраченному на налоговое администрирование - 151-е место. В 2012 году, отмечено существенное продвижение России в рейтинге Всемирного банка DoingBusiness в разделе «Налоговое администрирование», как успех Федеральной налоговой службы России на международной арене. За год Россия поднялась в рейтинге на 41 позицию со 105 на 64. Не останавливаясь на достигнутом, Федеральная налоговая служба России продолжает разработку мер, способствующих совершенствованию налогового администрирования и налогового контроля.

В рамках эксперимента, Федеральной налоговой службой России был опробован в 2012 году проект горизонтального мониторинга

между территориальными налоговыми органами и крупнейшими налогоплательщиками, который по итогам его реализации показал положительный результат. Об этом заявил глава бюджетного комитета Госдумы Андрей Макаров на рассмотрении законопроекта: «Эксперимент, который мы проводили, естественно, с согласия компаний, которые были готовы в этом принять участие, показал свою чрезвычайную эффективность». По его словам, все больше компаний хотели подключиться к этому эксперименту, однако в то время без законодательной базы это было невозможно[1].

Следует отметить, что механизм применения данного инструмента заключается в следующем: налогоплательщик в режиме «онлайн» сообщает своему инспектору обо всех налоговых рисках, которые он может понести и только после ответа инспектора совершает хозяйственную операцию. Тем самым, налогоплательщик еще до подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения, своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства. В свою очередь налоговый инспектор в режиме реального времени получает достоверные сведения о деятельности налогоплательщика, доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения.

Отметим также, что схожие системы взаимодействия уже несколько лет успешно функционируют во многих странах мира, таких как: США, Южная Корея, Германия, Великобритания, Нидерланды.

Одной из первых подобную систему начали использовать в Голландии в 2005 году. Еще тогда данный метод контроля получил название «горизонтальный мониторинг». После того как был введен горизонтальный мониторинг, административная нагрузка на компании уменьшилась, что положительно повлияло на привлекательность Нидерландов для инвестиций. Все проблемные вопросы начали решаться на стадии зарождения, вследствие чего количество возражений и апелляций резко сократилось. Возросло качество услуг, предоставляемых налоговыми органами[4].

С 1 января 2015 года Федеральным законом от 04.11.2014 N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" для повышения эффективности системы нало-

гового администрирования в РФ введен принципиально новый вид налоговых проверок - налоговый мониторинг.

И в нашей стране уже есть практика применения такого инструментария налогового контроля. Прежде чем обратиться к такому опыту, отметим, что в ходе проведения горизонтального мониторинга, налогоплательщик не обязан по всем вопросам соглашаться с мнением налогового органа, со спорными моментами он вправе обратиться в суд. Именно этим преимуществом и воспользовалась компания «Интер РАО»[5]. Это был первый спор с использованием новой формы налогового контроля, который закончился мировым соглашением. Данная компания оспаривала три эпизода (по включению убытков в состав расходов, по учету курсовых разниц и по принятию НДС к вычету по расходам будущих периодов), общей суммой на 37,1 млн. руб. В итоге компания, учитывая позицию Высшего арбитражного суда, приняла выводы налогового органа по первому эпизоду и согласилась заплатить 22,5 млн. руб. В свою очередь, ФНС отказалась от претензий по двум другим эпизодам. Таким образом, данный инцидент показывает эффективность метода горизонтального мониторинга, который в данной ситуации упростил и ускорил подписание мирового соглашения.

В целом, наравне со снижением числа жалоб, в 2012 году почти на 20% снизилось количество рассмотренных судами дел по юридическим лицам (с 61 до 49 тысяч). Доля дел, рассмотренных в пользу налоговых органов, составила 77% и осталась на уровне 2011 года.

Сумма рассмотренных требований снизилась также на 20% (с 298 до 239 млрд. рублей). Удельный вес сумм требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, составил 66%. Это самый высокий показатель за последние 5 лет (2011 г. – 63%, 2010г. – 41%, 2009г. - 44%, 2008г. – 43%) [6].

Таким образом, горизонтальный налоговый мониторинг, базирующийся на анализе и обработке информации о налоговых поступлениях в бюджетную систему, систематизированном опыте выявления налоговых схем, оценке вероятности их использования, анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, позволяет выявить «зоны риска» как для государства, так и для налогоплательщика и оценить их последствия на всех уровнях бюджетной системы. Однако если брать во внимание особенности развития экономики в РФ и нестабильность законодательства в целом, возникает вопрос о дальнейшем развитии налогового мониторинга: станет ли он со временем единственной формой налогового контроля, получит ли распростране-

ние наряду с выездными и камеральными налоговыми проверками или вовсе не оправдывает себя.

Чтобы ответить на этот вопрос, необходимо провести сравнительный анализ уже существующих форм налогового контроля и только появившегося налогового мониторинга.

В целях проведения анализа будем рассматривать выездные и камеральные налоговые проверки, как единый комплекс контрольных мероприятий, где по завершении одной формы контроля начинается следующая.

Таблица 2

Сравнительная характеристика форм налогового контроля

<i>Критерий</i>	<i>Камеральная налоговая проверка</i>	<i>Выездная налоговая проверка</i>	<i>Налоговый мониторинг</i>
В отношении кого проводится	По всем налогоплательщикам, подавшим налоговую декларацию (расчеты)	По тем налогоплательщикам, по которым есть достаточные основания полагать, что они нарушают налоговое законодательство	По налогоплательщикам, подавшим заявление в налоговый орган при одновременном соблюдении условий п.3 ст.105.26 НК РФ.
На основании чего проводится	На основании поданной декларации, без специального решения руководителя налогового органа	На основании решения руководителя налогового органа	На основании решения налогового органа
Сроки проведения контрольных мероприятий	В течение двух месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета)	В течение двух месяцев (может быть продлен до 4 или 6 месяцев)	С 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг до 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг
Период, за который проводится проверка	Налоговый период, за который подана налоговая декларация (расчеты)	Период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки	Календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга

Оформление результатов проверки в случае обнаружения нарушений налогового законодательства	Составление акта налоговой проверки	Составление мотивированного мнения
Несогласие с решением налогового органа (мотивированным мнением)	Организация в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки представляет письменные возражения в налоговый орган	Организация в течение одного месяца со дня получения мотивированного мнения представляет разногласия в налоговый орган
Порядок рассмотрения возражений (разногласий)	Руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения по акту в течение 10 дней. Впоследствии чего проводится рассмотрение материалов налоговой проверки совместно с проверяемым лицом.	Налоговый орган в течение трех дней со дня получения разногласий направляет их со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в Федеральную налоговую службу РФ.

Главным преимуществом налогового мониторинга перед выездной и камеральной налоговой проверкой является открытое и оперативное решение спорных налоговых вопросов с налоговыми органами. Электронный информационный обмен позволит налоговым органам в режиме реального времени получать необходимую информацию об организации и проверять налоговые декларации и налоговую отчетность. Это в свою очередь значительно снижает налоговые риски налогоплательщика и повышает прогнозируемость налоговых поступлений в бюджет государства.

Ранее любые возникающие при ведении хозяйственной деятельности налоговые неопределенности разрешались только при проведении налоговой проверки, что отдельных случаях могло занять до

трех лет. Сегодня механизм мотивированного мнения позволяет решать возникающие вопросы в более сжатые сроки (в течение одного года). Возможность оперативно узнать о мнении налогового органа по спорному вопросу, сама по себе является преимуществом налогового мониторинга, поскольку позволяет налогоплательщику принимать рациональные и взвешенные решения.

Так же, организация, в деятельности которой при проведении налогового мониторинга были обнаружены нарушения налогового законодательства, не будет уплачивать пени и штрафы, если она исполнила мотивированное мнение налогового органа. Очевидным преимуществом представляется снижение затрат на контроль за деятельностью налогоплательщиков, в связи с сокращением налоговых проверок, а так же связанных с ними судебных споров, что не в меньшей степени затрагивает организации.

Кроме того наличие соглашения о проведении налогового мониторинга можно рассматривать как гарантию прозрачности экономической деятельности фирмы. Для многих безответственных компаний, недобросовестно исполняющих свои налоговые обязанности, начало применения процедуры налогового мониторинга будет сопровождаться определенными проблемами: им придется потратить немало времени и средств для подготовки внутренней документации, эффективной системы внутреннего контроля и обеспечения качества налоговой отчетности. Однако в долгосрочной перспективе данные вложения несомненно принесут положительный результат, повысив привлекательность организации для иностранных инвесторов, которым важна прозрачность деятельности инвестируемой компаний.

Как отметил заместитель главы Федеральной налоговой службы России Сергей Аракелов, налоговый мониторинг - «это взаимовыгодное сотрудничество: налогоплательщик получает определенность по вопросам налогообложения, то есть минимизирует налоговые риски, а налоговый орган тратит меньше материальных и трудовых затрат на налоговое администрирование. Данные положения закрепляются соглашением сторон»[5].

Однако, на раннем этапе развития, налоговый мониторинг не является совершенным.

Одним из серьезных вопросов в рамках налогового мониторинга можно считать вопрос о налоговой тайне. Сотрудники налоговых органов, имеющие обширный доступ к документации налогоплательщика, получают информацию, которая могла бы стать ценной для

компании-конкурента. Если в период работы налогового инспектора в налоговых органах утечка информации строго отслеживается, то после его ухода с работы вопрос о соблюдении налоговой тайны остается открытым.

В качестве реализации своих прав, организация может самостоятельно запросить в налоговых органах мотивированное мнение, касающееся вопросов совершенных фактов хозяйственной жизни организации. Но с целью получения ответа на возникающие налоговые вопросы перед совершением сделки, организации необходимо подавать запрос в Министерство финансов для получения разъяснения или пользоваться услугами сторонних консультантов.

Важно отметить, что введение налогового мониторинга позволяет поднять налоговое администрирование на качественно новый уровень, включающий в себя построение доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Кроме того, систему налогового мониторинга можно рассматривать в качестве нового вида государственной услуги, способной улучшить и упростить ведение учета в крупных организациях. Это позволяет рассчитывать на увеличение инвестиционного климата России, в связи с повышением привлекательности системы налогообложения для иностранных организаций. Таким образом, при взаимном сотрудничестве налогоплательщиков и налоговых органов, налоговый мониторинг даст правительству России новые возможности для развития экономики страны на внутреннем и на международном уровне.

Среди преимуществ горизонтального мониторинга для налоговых органов, следует отметить: осуществление налогового контроля на постоянной основе; обеспечение постоянного доступа к документообороту хозяйственных операций в электронном режиме; сокращение количества выездных проверок и связанных с ними издержек; уменьшение рисков применения бизнесом различных схем ухода от налогов; совершенствование рискоориентированной системы администрирования налогов; формирование новых критериев отслеживания рисков ведения бизнеса.

Преимущества для налогоплательщиков заключаются: в снижении налоговых рисков для налогоплательщика; в возможности освобождения от выездных налоговых проверок; в возможности заранее согласовывать позицию ФНС по планированию сделок; в уменьшении неопределенности, возникшей в процессе толкования и применения налоговых законов; в получении консультаций по вопросу налогооб-

ложения сделок для корректировки своей политики; в замене аудиторских процедур регулярным мониторингом.

Горизонтальный мониторинг является инновационным механизмом для российской практики налогового контроля, и, естественно, для того чтобы этот механизм реализовался и давал хорошие результаты, налоговая служба должна создавать четкие инструкции для сотрудников, которые будут ответственны за данную систему внутреннего контроля. Институт горизонтального мониторинга требует гарантий со стороны налоговых органов, ведь компании должны быть уверены в сохранении коммерческой тайны, предоставляя материалы финансовой отчетности.

Результатом мониторинга может стать принятие решений о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство.

Федеральной налоговой службой России 25 декабря 2012 года уже заключены соглашения о горизонтальном мониторинге с 4 крупнейшими налогоплательщиками: ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные телесистемы», ОАО «Интер РАО ЕЭС», международной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», ОАО «Северсталь».

Несмотря на наличие подписанных соглашений о расширенном информационном взаимодействии, законодательное регулирование «горизонтального мониторинга» до сих пор отсутствует, что, в свою очередь, препятствует широкому распространению подобных соглашений.

Восполнить такой пробел смогут предложенные изменения, закрепляющие норму о горизонтальном мониторинге в части I Налогового кодекса Российской Федерации, выделение в системе Федеральной налоговой службы отдельной структуры, занимающейся этим направлением.

Список литературы

1. Березина Е., Сделку одобрит инспектор / Е. Березина // Российская бизнес газета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2014/07/08/monitoring.html>

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу 01.01.2015) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>.

3. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Элек-

тронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

4. Пелех С., Демкив Т., Горизонтальный мониторинг — новый сервис для добросовестных налогоплательщиков / С. Пелех, Т. Демкив // Журнал Вестник. 2012. №8. С. 18-19

5. РБК daily. Ежедневная деловая газета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rbcdaily.ru/politics/562949984292063>

6. Сайт Министерства Финансов РФ. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014-2016 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru

7. Vedomosti.ru. Стеркин Филипп: Новая форма налогового контроля — доступ ко всей бухгалтерии компаний — принесла первые итоги. Спор ФНС и «Интер РАО» закончился мировой. [Электронный ресурс] — Режим доступа: http://www.vedomosti.ru/finance/news/10426611/fns_pomirilas_s_inter_rao

HORIZONTAL MONITORING AS THE INNOVATIVE INSTRUMENT OF INCREASE OF EFFICIENCY OF TAX CONTROL IN MODERN ECONOMIC CONDITIONS: FEATURES AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT IN RUSSIA

A. R. Sidelnikov

O. N. Savina, PhD in Economics, Associate Professor of Taxes and taxation

Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia

For realization of active innovative development of economy of Russia, formation of interest in accumulation of tax capacity of territories, there is a need of further improvement of tax administration. Thus current trends and priorities of the tax policy pursued by the state in the conditions of economic instability compel to pay special attention to the applied methods and instruments of tax administration. As one of the most important instruments of tax administration tax control acts.

Keywords: taxation, innovative development, tax burden

**АКТУАЛЬНЫЕ НОВОСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ПРЕДПРИЯТИЙ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОЙ ОТРАСЛИ. НУЛЕВАЯ
СТАВКА НДС: ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НОВОЙ
АНТИКРИЗИСНОЙ МЕРЫ**

А. С. Степаненкова, аспирантка кафедры «Налоги и налогообложение»

О. Н. Савина , к.э.н., доцент кафедры «Налоги и налогообложение»

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Россия

Железнодорожный транспорт - один из ключевых видов транспорта, представляющий собой единый производственно-технологический комплекс с входящими в него предприятиями и учреждениями производственного и социального характера, служащий для обеспечения потребностей промышленности и торговли Российской Федерации и являющийся стержневым видом ее транспортного комплекса. Решение проблем железнодорожной отрасли является вопросом экономической безопасности страны, а дальнейшее её развитие позволит вовлечь в систему хозяйственных связей новые малоосвоенные районы, обладающие значительными ресурсами, увеличив в них уровень занятости населения и его доходы, развить социальную сферу, увеличить совокупный спрос и общий объем ВВП.

Ключевые слова: экономическое развитие, железнодорожный транспорт

Ведущее положение железных дорог определяется их возможностью осуществлять круглогодичное регулярное движение, перевозить основную часть потоков массовых грузов и обеспечивать мобильность трудовых ресурсов. Особое значение железных дорог определяется также большими расстояниями перевозок, слабым развитием коммуникаций других видов транспорта, например, в регионах Сибири и Дальнего Востока, удаленностью мест производства основных сырьевых ресурсов от пунктов их потребления и морских портов и т.д.[6].

Естественным монополистом железнодорожной отрасли на федеральном уровне является ОАО «РЖД» - крупнейшая компания на российском рынке железнодорожных перевозок. Опираясь в рамках своей деятельности суммами, исчисляемыми в триллионах рублей, получая миллиардные субсидии и дотации, предприятие является не только крупнейшим налогоплательщиком, но и важным участником экономических и финансовых отношений на всех уровнях государственной власти, что делает проблемы ОАО «РЖД» проблемами государственной важности.

Компания ОАО «РЖД» в установленном порядке исполняет свои обязанности по уплате налогов в федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ и муниципальных образований, а также в государственные внебюджетные фонды, но одним из наиболее обсуждаемых на сегодняшний день налогов в разрезе деятельности данного предприятия является налог на добавленную стоимость (НДС).

Так, по данным ИА «Интерфакс» депутаты фракции «Единая Россия» внесли в Государственную думу законопроект, устанавливающий ставку НДС в размере 0% в отношении услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении. В Налоговый кодекс Российской Федерации предлагается внести поправки, которые позволят приостановить вплоть до 1 января 2017 года действие текущей нормы (подп.7 п.2 ст.149 части второй НК РФ: «Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке»), согласно которой пригородные железнодорожные перевозки не подлежат налогообложению. Вместо этого такие перевозки будут облагаться по ставке НДС 0%, что даст перевозчикам право на вычет сумм НДС, предъявленных владельцами инфраструктуры, арендодателями подвижного состава, поставщиками и подрядчиками [1]. Авторы законопроекта (заместитель председателя Госдумы Александр Жуков, вице-спикеры Сергей Неверов и Владимир Васильев, председатели комитета по транспорту Евгений Москвичев, председатель комитета по труду Ольга Баталина и председатель комитета по бюджету и налогам Андрей Макаров [5])

полагают, что подобная мера позволит снизить расходы перевозчиков на железнодорожном транспорте в пригородном сообщении, не увеличив при этом нагрузку на пассажиров. Как поясняет первый председатель комитета Госдумы по бюджету и налогам Оксана Дмитриева: «Норма вводится для того, чтобы не повышать тарифы на пригородные перевозки. В противном случае перевозчики будут перекладывать входящий НДС на убытки и затем на тарифы» [4]. Однако многие эксперты не разделяют мнение парламентариев, полагая, что принятие законопроекта будет выгодно только перевозчикам и на ценах скажется незначительно. Обнуление ставки НДС позволит пригородным пассажирским компаниям получить 6,5 млрд. руб., что с учетом 25 млрд. руб. субсидий монополии из федерального бюджета и 8,3 млрд. руб. зарезервированных региональных возмещений пригородным перевозчикам позволило бы обеспечить сбалансированность бюджета в 2015 году. Так, в случае принятия законопроекта предприятие ОАО «РЖД» получит возможность покрыть свои убытки и воздержаться от резкого повышения тарифов на пассажирские перевозки, а стоимость билетов либо незначительно снизится (примерно на 10-15%), либо останется неизменной в течение ближайшего года. Тем не менее, некоторые специалисты полагают, что принятие такой антикризисной меры вовсе не принесет результатов. Так, Павел Сигал, первый вице-президент «Опоры России»¹, сообщил в своем интервью одному из популярных отечественных изданий, что «данная мера никак не повлияет на стоимость билетов. Просто перевозчики закроют свои убытки. Убытки перевозчиков связаны не с НДС, а с тарифной политикой в целом...[4]» Такое мнение может быть справедливо. С 2011 года пригородные железнодорожные перевозки в Российской Федерации осуществляются по следующей схеме: регионы формируют региональный заказ на транспортное обслуживание населения на основе экономически обоснованных расчетов, данные для которых предоставляют регионам локальные перевозчики. Разницу между согласованной стоимостью билетов для населения и реальными затратами пригородных пассажирских компаний (ППК) субъекты Российской Федерации должны возмещать из местного бюджета. В начале 2015 года многие регионы столкнулись с проблемой массовой отмены электричек, вследствие их нежелания компенсировать компании ОАО «РЖД» разницу между реальными издержками и взимаемым с пассажиров тарифом. Изучив

¹ *Общероссийская общественная организация малого и среднего предпринимательства*

доступную пользователям информацию, специалисты пришли к выводу, что тариф, который признан ОАО «РЖД» безубыточным и экономически обоснованным, завышен как минимум вдвое за счет присутствия в нем существенной доли постоянных затрат [3]. В мировой экономике много примеров отраслей с высоким уровнем постоянных затрат, но они довольно редко распределяются равномерно среди клиентов. Обычно основную долю таких затрат несет «прибылеобразующая» сфера деятельности; для ОАО «РЖД» это – грузовые перевозки. Они должны покрывать почти полный объем затрат на поддержание инфраструктуры и прочих постоянных затрат, т.к. в России железная дорога – практически безальтернативное средство доставки по России многих основных видов грузов. Пригородные и дальние пассажирские перевозки должны покрывать лишь переменные издержки и возможно лишь небольшую часть инфраструктурных затрат. Пересмотр компанией «экономически обоснованного» тарифа помог бы решить ряд проблем: во-первых, существенно снизить стоимость билетов (минимум в 2 раза, а по некоторым данным и вовсе до 30% от текущей стоимости в случае ликвидации коррупционной составляющей); во-вторых, сократить избыточные затраты на инфраструктуру: на данном этапе компания ОАО «РЖД» может включать свои затраты на инфраструктуру в непрозрачный тариф и компенсировать практически все затраты на капитальное строительство за счет средств различных бюджетов. Если лишить предприятие подобной прерогативы и заставить его экономить, это поможет понизить величину субсидий, требуемых железнодорожной монополии. До недавнего времени правительство компенсировало ОАО «РЖД» 99% (ППК оплачивали лишь 1% от суммы инфраструктурных услуг монополии), затем было принято решение снизить размер инфраструктурной скидки до 75%, что существенно увеличило нагрузку на регионы и привело к возврату прежней величины скидки (ОАО «РЖД» оценивает её в 8,8 млрд. руб.). Необходимость оптимизации инфраструктурных затрат признается на высшем уровне, равно как и необходимость проведения анализа формирования и структуры тарифной методики ППК.

Таким образом, можно сделать вывод, что установление нулевой ставки по НДС будет скорее временной антикризисной мерой административного характера, которая позволит снизить социальную напряженность и обеспечит монополии получение дополнительных средств на покрытие убытков от собственной неэффективной деятельности, но не решит глубинных проблем отрасли. Предоставление ком-

пани дотаций и субсидий – скорее негативный фактор, делающий излишним какое-либо потенциальное стремление предприятия к сокращению и оптимизации собственных затрат и издержек. Отсутствие прозрачности в тарифной методике также не способствует улучшению сложившейся ситуации. Проведение региональных конкурсов на право осуществления пригородных железнодорожных перевозок, повышение прозрачности тарифной структуры и пересмотр принципа расчета экономически обоснованного тарифа, а также сокращение объемов субвенций государства может помочь в решении насущных проблем железнодорожной отрасли.

Список литературы

1. Законопроект «О внесении изменения в статью 164 части второй Налогового кодекса РФ и о приостановлении действия абзаца третьего подпункта 7 пункта 2 статьи 149 части второй Налогового кодекса РФ в части услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Статут, 2014.

3. Газета «Ведомости» (№3787): Слово и дело: Лукавый тариф; 11.03.2015.

4. Газета «Московский комсомолец»: Электрички освободят от налогов, но билеты от этого не подешевеют; 18.03.2015.

5. ИА «Интерфакс»: Депутаты внесли в Госдуму законопроект о нулевой ставке НДС на пригородные железнодорожные перевозки; 12.03.2015.

6. Сайт Министерство транспорта Российской Федерации: http://www.mintrans.ru/documents/detail.php?ELEMENT_ID=13009 - Стратегия развития железнодорожного транспорта в РФ до 2030 года

7. Сайт ОАО «Российские железные дороги»: http://press.rzd.ru/smi/public/ru?STRUCTURE_ID=2&layer_id=5049&date_begin=&date_end=&publisher_name=&rubrics=68&rzd_publisher=&textSearch=

**CURRENT NEWS IN TAXATION OF THE ENTERPRISES OF
RAILWAY BRANCH. ZERO RATE OF THE VAT: ASSESSMENT
OF EFFICIENCY OF THE NEW ANTI-RECESSIONARY
MEASURE**

A. S. Stepanenkova, graduate student of Taxes and taxation Department

O. N. Savina, PhD in Economics, Associate Professor of Taxes and taxation Department

Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia

Railway transport – one of key means of transport representing a uniform production and technological complex with entering it the enterprises and institutions of production and social character serving for ensuring requirements of the industry and trade of the Russian Federation and being a rod type of its transport complex. The solution of problems of railway branch is a question of economic security of the country, and further its development will allow to involve the new low-developed areas having considerable resources in system of economic communications, having increased in them an employment rate of the population and its income, to develop the social sphere, to increase cumulative demand and total amount of GDP.

Keywords: economic development, railway transport

ОТЛИЧИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЛОЖЕНИЙ В НИОКР ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

И. Ф. Хисматов, аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа

М. А. Городилов, д.э.н., профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Развитие экономики невозможно без научно-технического прогресса. Поэтому у крупных и развивающихся предприятий возникают расход на научные разработки. Однако такие расходы требуют отдельного подхода к учету, так как, являясь активами, не имеют материальной формы, несут в себе интеллектуальную ценность, однако не имеют специального правового охраняемого законом статуса. Целью настоящей статьи является рассмотрение подходов к отражению в учете и отчетности таких расходов.

Ключевые слова: расходы по НИОКТР, бухгалтерского учета, МСФО

Достаточно длительное в научной литературе время при исчислении себестоимости продукции затраты на разработку новых видов продукции являлись расходами на НИОКР и учитывались в составе общепроизводственных расходов. Так, Н.П. Кондраков пишет [6], что в общепроизводственные расходы должна включаться статья «Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство». Такие же подходы использовались при калькулировании других видов продукции до принятия в 2002 году положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. При этом, согласно п.4 стандарта, затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса, не считаются затратами на НИОКР[4].

Учет расходов по вложениям в НИОКР по российским стандартам бухгалтерского учета регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) термин НИОКР не применяется, вместо него используется понятие «внутренне созданный нематериальный актив». Учет и отражение в отчетности вложений в НИОКР регулируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Вместе с тем, объект регулирования у этих стандартов отличается.

Действие ПБУ 17/02 не распространяется на незаконченные НИОКР, а также на НИОКР, результаты которых отвечают критериям признания нематериальных активов, т. е. по которым оформляются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. Поскольку согласно международным стандартам НИОКР - это актив, предшествующий созданию объекта НМА, то МСФО (IAS) 38 может применяться и к незаконченным работам по созданию нематериальных активов (НМА), и к расходам на подготовку новых производств и пусковым работам.

Таблица 1

Сравнительная характеристика учета НИОКР по РСБУ и МСФО

<i>Критерий</i>	<i>РСБУ</i>	<i>МСФО</i>
Регулирующий стандарт	ПБУ 17/02	МСФО (IAS) 38
Объект регулирования	НИОКР - отдельный объект учета	НИОКР - один из этапов создания НМА
Сфера применения	Положение применяется в отношении научно-исследовательских опытно-конструкторских и технологических работ: по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства	Стандарт применяется по отношению к затратам на исследования и разработки. Целью исследований и разработок является получение новых знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототип), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.

Важно отметить, что действие ПБУ 17/02 не распространяется на незаконченные НИОКР, а также на НИОКР, результаты которых отвечают критериям признания нематериальных активов (п. 3), т. е. по которым оформляются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. МСФО (IAS) 38 может применяться к незаконченным работам по созданию нематериальных активов (НМА), а также к расходам на подготовку новых производств и пусковым работам [7].

Наличие требований о подтверждении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности автоматически исключает из сферы регулирования ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» часть объектов, не имеющих материально-вещественной формы, но не являющихся интеллектуальной собственностью с точки зрения законодательства РФ. Таким образом, ПБУ 17/02 определяет порядок учета отдельных видов нематериальных объектов, не соответствующих критериям признания НМА, но являющихся активами в силу способности приносить организации будущие экономические выгоды [9].

Таблица 2

Этапы движения НИОКР

Этап движения НИОКР	РСБУ		МСФО	
	Название объекта учета	Регулирующий стандарт	Название объекта учета	Регулирующий стандарт
Незаконченные НИОКР	Незаконченные НИОКР	-	Исследования	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Теоретические разработки	Научно-исследовательские работы	ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР»	Исследования	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Практические разработки	Опытно-конструкторские и технологические работы	ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР»	Разработки	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Принятие НМА к учету	Нематериальный актив	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Нематериальный актив	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Если организация в рамках одного проекта не может отделить фазу исследований от фазы разработок, то все затраты по этому проекту рассматриваются как понесенные на этапе исследований. Если расходы на разработки направлены на формирование объекта, удовлетворяющего установленным МСФО 38 критериям (немонетарный актив, не имеющий физической формы, удовлетворяющий критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод) объект признается нематериальным активом.

Таблица 3

Критерии принятия затрат на НИОКР к учету

<i>РСБУ</i>	<i>МСФО</i>
Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:	Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:
сумма расхода может быть определена и подтверждена;	способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки
имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);	-
использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);	способность использовать или продать нематериальный актив; намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его то, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды
использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.	техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать; наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива

Как видно из таблицы, международные стандарты, в отличие от российских, не требуют демонстрации результатов разработок и наличия документального подтверждения выполнения работ.

Критерии признания НИОКР в РСБУ в большей степени связаны с наличием юридического подтверждения осуществления расходов и их экономической обоснованностью, в то время как критерии МСФО ориентированы на перспективность использования результатов вложений в НИОКР в будущем. РСБУ ограничивается общими формулировками о получении будущих экономических выгод. Различие в подходах к определению момента начала и окончания капитализации затрат приводит к существенным отличиям в оценки стоимости НИОКР при первоначальном признании[8].

Также, в отличие от МСФО, ПБУ 17/02 не дает ответа на вопрос, что делать с затратами, возникшими в результате НИОКР, до окончания работ. При возникновении положительного результата по итогам НИОКР затраты признаются в составе актива. В случае отсутствия положительного результата затраты списываются на прочие расходы отчетного периода[7].

На этом отличия учета НИОКР по российским и международным стандартам не заканчиваются. Оценка объекта НИОКР (внутренне созданного НМА) после признания. Согласно МСФО (IAS) 38 последующая оценка всех НМА, в том числе внутренне созданных, может осуществляться с использованием одного из двух способов:

- оценки по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- оценки по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость актива на дату переоценки, за минусом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Под справедливой стоимостью в таком случае понимают сумму, которую можно выручить от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами. Оценка справедливой стоимости осуществляется по данным активного рынка на момент осуществления переоценки. Учитывая индивидуальный характер внутренне созданных НМА, возможности для проведения переоценки с учетом требования о наличии активного рынка являются ограниченными.

При этом МСФО (IAS) 38 предусматривает возможность создания объектов с неопределенным сроком полезного использования. В подобных случаях активы не подлежат амортизации, а ежегодно тес-

тируются на возможность обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (Impairment of Asset) [7].

Положением по бухгалтерскому учету 17/02 не предусмотрена переоценка объекта НИОКР. Расходы на НИОКР отражаются в сумме первоначально признанных затрат за минусом списанных на отчетную дату в установленном порядке расходов [7].

Согласно ПБУ 17/02 в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации отражается информация:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- о сумме расходов по НИОКР, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- о сумме расходов по незаконченным НИОКР.

В настоящее время в связи с реализацией ряда государственных программ, направленных на инновацию и модернизацию экономики, соответствующие изменения внесены не только в законодательные акты, но и в отдельные нормативные документы регулирования бухгалтерского учёта — Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчётности организаций» [7]. Теперь в случае существенности информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной статье актива раздела «Внеоборотные активы», в строке 1120. В ней отражаются данные о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

В Приказе Минфина России № 66н даны также рекомендации по детализации и группировке данных о наличии и движении нематериальных активов и НИОКР. В отчёте следует отражать стоимость поступивших и выбывших нематериальных активов, а также нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью. Это же относится к стоимости НИОКР, списываемой на увеличение прочих расходов. Её целесообразно отражать обособленно. Таким образом, информация о расходах на НИОКР, осуществлённых организацией за отчётный период, должна быть сгруппирована на основании следующих данных:

- о поступлении и выбытии НИОКР за соответствующий год по их видам (по первоначальной стоимости; по суммам, списанным на расходы);

- о незаконченных или неоформленных НИОКР (показатели общей суммы затрат на начало и конец года; общей суммы затрат в течение года; суммы затрат, списанных как не давших положительного результата; суммы затрат, принятых к бухгалтерскому учёту в качестве нематериальных активов) [10].

При этом организация должна отразить расходы не только в общей сумме, но и в разрезе отдельных видов работ или видов расходов (материальных, трудовых, отчислений на социальные нужды, стоимости спецоборудования для испытаний и исследований, на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, общехозяйственных расходов, прочих расходов).

В связи с тем, что в соответствии с МСФО 38 проведение НИОКР является способом приобретения НМА, раскрытие информации по НИОКР соответствует общим правилам раскрытия информации по НМА. При этом НМА, находящиеся в процессе разработки, подлежат обособленному раскрытию. Согласно Стандарту, в отчетности по МСФО предприятие должно раскрыть агрегированную сумму затрат на исследования и разработки, признанных в качестве расходов в течение периода.

Порядок признания расходов на НИОКР влияет и на формирование себестоимости продукции, что напрямую влияет на финансовые результаты деятельности организации.

Отличия российских стандартов учета и форм отчетности от стандартов МСФО влияет и на раскрытие информации в отчетности, что следует учитывать пользователям при анализе вложений в НИОКР на основе данных бухгалтерской отчетности.

Список литературы

1. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное Приказом Минфина РФ № 115н от 19.11.2002 г.(ред. от 18.09.2006)

2. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное Приказом Минфина РФ № 153н от 27.12.2007 г

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (ред. от 17.12.2014)

4. Демина И.Д. Проблемы применения ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" в современных условиях деятельности коммерческих организаций "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 9

5. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2005.
6. Курзаева А., Грибанова О. Особенности учета расходов на НИОКР в условиях инновационного развития экономики Российской Федерации // Финансовая жизнь. 2011. № 4.
7. Макарова Л.Г., Мансурова И.В., Штефан М.А. Объекты НИОКР: учет и отражение в финансовой отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами "Международный бухгалтерский учет", 2012, N 11
8. Первышин М.Н., Корнилов Д.А. Технологические инновации, учет расходов на НИОКР и оценка стоимости НМА на промышленных предприятиях. Вестник НГТУ им. Р.Е. Алексеева. 2014. №1.
9. Сравнительный анализ основных требований к учету расходов на НИОКР в МСФО и РСБУ <http://www.minfin.ru/>
10. Терехова В.А. О бухгалтерском учёте научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в условиях инновационного развития экономики Российской Федерации// Всё для бухгалтера. 2011. № 8.

DIFFERENCES OF ACCOUNTING OF INVESTMENTS IN RESEARCH AND DEVELOPMENT ACCORDING TO THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

I. F. Hismatov, graduate student of Account, Audit and Economic Analysis Department

M. A. Gorodilov, Doctor of Economics, Professor Department of Account, Audit and Economic Analysis

Perm State University, Perm, Russia

Development of economy is impossible without scientific and technical progress. Therefore at the large and developing enterprises arise an expense on scientific development. However such expenses demand separate approach to the account as, being assets, have no material form, bear in themselves intellectual value, however have no the special legal status protected by the law. The purpose of the present article is consideration of approaches to reflection in the account and the reporting of such expenses.

Keywords: NIOKTR expenses, accounting, IFRS

ПОСТРОЕНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НА ПРИМЕРЕ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

А. В. Посохина, к.э.н., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа

Е. С. Быстрых, выпускница специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

В последние годы наблюдается тенденция роста дебиторской задолженности, что свидетельствует о нестабильном финансовом состоянии многих российских предприятий. В связи с этим возникает необходимость осуществления контроля путем проведения аудиторской проверки. Существующие в настоящее время в России методики аудита дебиторской задолженности, по нашему мнению, эффективны для производственных предприятий и мало применимы для предприятий отдельных отраслей. Цель статьи заключается в рассмотрении методик аудита дебиторской задолженности для формирования авторской методики на примере малых предприятий строительной сферы. Методологическими и теоретическими источниками исследования явились труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов, а также российское законодательство.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, аудит дебиторской задолженности, методика аудита, малое предприятие, строительная отрасль.

В последние годы наблюдается тенденция роста дебиторской задолженности, что свидетельствует о нестабильном финансовом состоянии многих Российских предприятий. Статистика увеличения дебиторской задолженности за 10 лет, по данным Росстата, приведена в таблице 1.

Как видно из таблицы, прослеживается тенденция увеличения дебиторской задолженности. Наибольшая сумма задолженности приходится на 2014г. и составляет 31 014 млрд. руб., увеличивается как вся дебиторская задолженность, так и задолженность покупателей и заказчиков, а также просроченная.

Таблица 1

*Динамика дебиторской задолженности организаций (без субъектов
малого предпринимательства) по Российской Федерации
(млрд. рублей) [по данным Росстат [7]]*

Год	Дебиторская задолженность	Из нее: просроченная	Из общего объема дебиторской задолженности	
			Задолженность покупателей и заказчиков	Из нее: просроченная
2005	6 331	856	3 484	572
2006	7 871	1 040	4 324	288
2007	11 061	887	5 807	627
2008	13 783	1 051	6 966	797
2009	15 442	1 011	7 505	756
2010	18 004	1 048	8 589	805
2011	21 797	1 167	10 121	925
2012	22 867	1 225	11 824	946
2013	26 264	1 483	13 420	1 199
2014	31 014	2 016	16 074	1 635

Ниже, на рисунке 1, представлена просроченная задолженность организаций, как кредиторская, так и дебиторская.

Как видно из рисунка 1, наблюдается превышение сумм просроченной дебиторской задолженности над просроченной кредиторской задолженностью, начиная с конца 2013г. Данная ситуация свидетельствует об ухудшении финансового положения организаций, скорее всего, в связи с экономическим кризисом. Вследствие чего возникает необходимость в проверке дебиторской задолженности и контроле за ее учетом.

Как известно, в специальной литературе представлено большое количество методик проведения аудита дебиторской задолженности, однако не все из них дают полное представление о проведении проверки. Поэтому в данной работе были рассмотрены методики авторов, которые, по нашему мнению, наиболее эффективно описывают проведение аудита дебиторской задолженности.

Итак, за основу предлагаемой нами методики взяты труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов, таких как Р.П. Булыга [1], С.М.Бычкова [2] и Т.Ю.Фомина [2], Ю.Ю.Кочинев [3], Р.В. Скачкова [5], К.О. Утенков [6], а также российское законодательство в области регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и финансовой отчетности, документы, регулирующие аудиторскую деятельность.

Рассмотрим методики каждого автора.

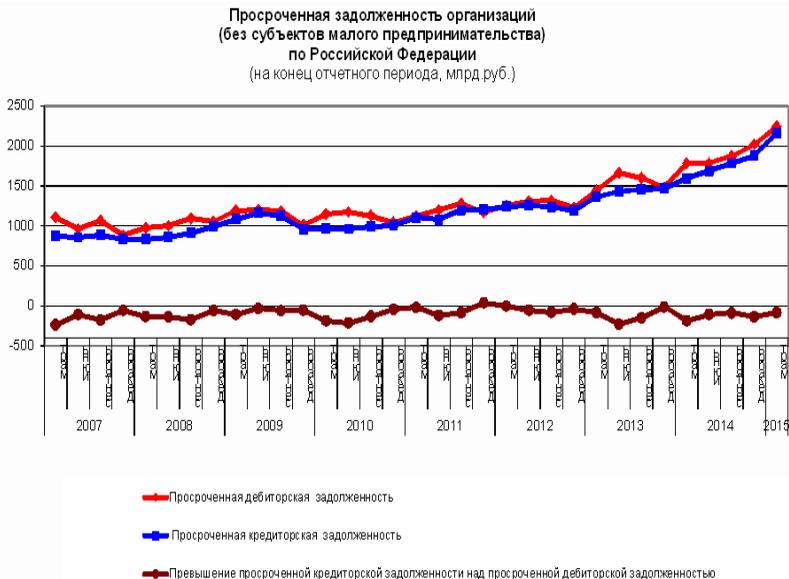


Рис.1 Просроченная задолженность организаций (без субъектов малого предпринимательства) по Российской Федерации [по данным Росстат [8]]

Работа С.М.Бычковой и Т.Ю.Фоминой [2,с.73-83] не рассматривает дебиторскую задолженность в отрыве от иных расчетов с кредиторами и подотчетными лицами. При этом авторы предлагают следующую последовательность. Определение цели и задач аудита, формирование блока внешних и внутренних источников аудиторской проверки, три основных этапа (ознакомительный этап, основной этап, заключительный этап). На ознакомительном этапе аудиторам необходимо определить правильность определения и отражения в учете данных расчетов через анализ соответствующих договоров. На основном этапе аудиторам следует определить бухгалтерские счета, на которых аудируемым лицом формируется дебиторская задолженность. Далее - сопоставить суммы по синтетическим счетам с бухгалтерским балансом, оценить правильность применения ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» [4]. Также необходимо обратить внимание на просроченную дебиторскую задолженность, полную исчисления НДС, создание резервов по сомнительным долгам по итогам инвентаризации, типовые ошибки бух-

галтера. На заключительном этапе формируется пакет рабочих документов для выражения мнения аудитора.

Методика аудита дебиторской задолженности К.О. Утенкова, в большей степени, направлена на подготовку и планирование аудита (см. табл. 2).

Таблица 2

*Этапы аудиторской проверки дебиторской задолженности
К. О. Утенкова [по данным [6]]*

1	Тест системы внутреннего контроля дебиторской задолженности			
2	Планирование аудита			
3	Анализ материалов инвентаризации дебиторской задолженности			
	Обоснованность сумм дебиторской задолженности	Анализ состава дебиторов и выявление перечня самых крупных	Проверка своевременности оплаты	Проверка мер по взысканию долгов
4	Проверка правильности списания задолженности			
	Составление рабочих документов по обнаруженным ошибкам			

К. О. Утенков уделяет большое внимание оценке системы внутреннего контроля, в своей работе приводит примерный вариант теста СВК. Также одним из плюсов данной методики является наличие примеров рабочих документов аудитора, акцентирующих внимание на проблемных моментах. Основой данной методики аудита являются данные инвентаризации дебиторской задолженности. Методика направлена на устранение ошибок в разрезе крупных дебиторов, суммы задолженности по которым превышают уровень существенности.

Рассмотрим методику аудита дебиторской задолженности Р. П. Бульги. Этапы методики аудита представлены на рисунке 3. Основное отличие методики Р. П. Бульги от других авторов - это акцентирование внимания не только на классификации и оценке задолженности, но и на выяснении причин ее возникновения. Также Р. П. Бульга, в отличие от других авторов, включает в аудит расчет показателей из экономического анализа, что позволяет вести проверку более тщательным образом.

Методика Ю. Ю. Кочинева [3, с.277- 285] изначально определяет задачи аудита дебиторской и кредиторской задолженности. Данные задачи определены с существенным содержанием, обозначением внешних и внутренних источников, возможных аудиторских процедур,

указанием типичных ошибок и примеров. Перечислим задачи (этапы) аудита дебиторской задолженности:

- 1) проверка наличия договоров и их оформления, соответствия требованиям ГК РФ;

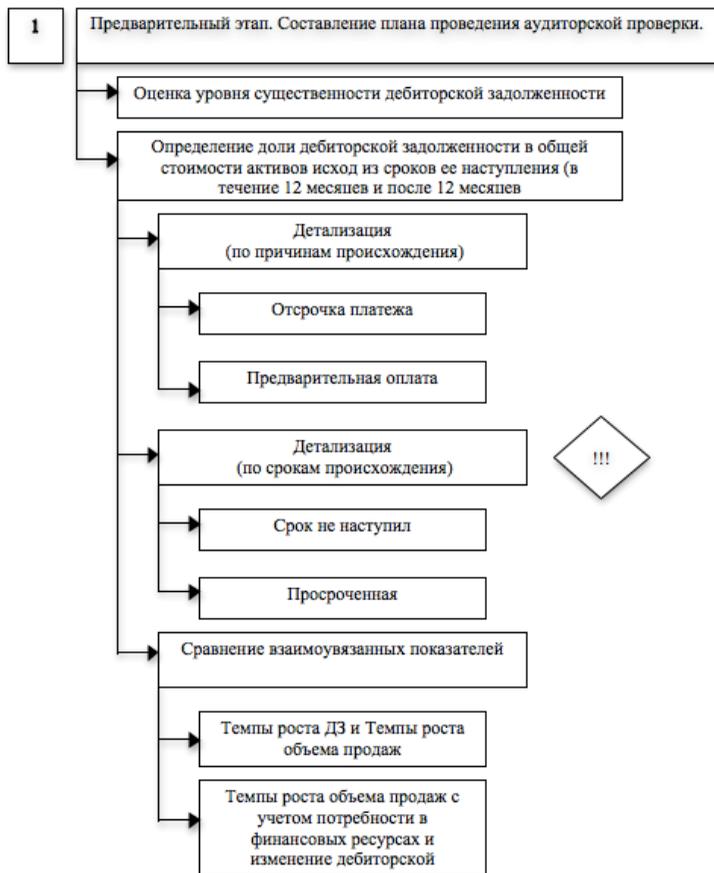


Рис. 2. Этапы проведения аудита дебиторской задолженности по методике Бульги Р. П. [по данным 1]

- 2) оценка своевременности, правильности и обоснованности отражения данных на счетах бухгалтерского учета;
- 3) проверка своевременности, правильности и обоснованности отражения на расчетах с дебиторами сумм по претензиям;

- 4) проверка обоснованности и правильности отражения в учете перемены лиц в обязательствах по дебиторской задолженности;
- 5) оценка своевременности и обоснованности списания дебиторской задолженности;
- 6) исследование правильности формирования резерва по сомнительным долгам;
- 7) контроль ведения аналитического учета расчетов с дебиторами;
- 8) определение полноты раскрытия информации о расчетах с дебиторами в бухгалтерской отчетности.

Методика аудита Р.В. Скачковой [5] заключается в проверке правильности переноса информации из бухгалтерского учета в отчетность предприятия (см. табл. 3).

Таблица 3

*Этапы аудиторской проверки дебиторской задолженности
Р. В. Скачковой [по данным [5]]*

<i>№ этапа</i>	<i>Содержание этапа</i>			
1	Оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля за расчетными операциями			
	Порядок, сроки и результаты инвентаризации расчетов	Наличие графика документооборота и контроль за его соблюдением	Формы, сроки и исполнителей контроля за платежами и состоянием расчетов	
2	Определение реальности задолженности			
	Анализ материалов инвентаризации по каждому виду расчетов		Запросы контрагентам	
3	Проверка нереальной задолженности			
	Причины	Виновные лица	Влияние на достоверность баланса	
4	Формирование данных на основе регистров аналитического и синтетического учета			
	Участники расчетных отношений и их число		Применяемые формы платежей	Нетипичные записи
5	Классификация задолженности			
	Текущая	Не оплаченная в срок	Спорная	Безнадежная
6	Проверка наличия заключенных договоров на покупку (продажу) материальных ценностей, работ, услуг			
	Законность сделки		Особенности условий договоров	

7	Проверка правильности оформления первичной документации		
	Проверка на соответствие действующим унифицированным формам	Наличие обязательных реквизитов	Своевременность, полнота, правильность оценки и отражения в учете оприходования (отгрузки) материальных ценностей, работ, услуг
8	Установка случаев неотфактурованных поставок		
	Наличие ценностей в пути, оплаченные, но не вывезенные со складов поставщиков	Меры, принимаемые для истребования документов	Проверка НДС к возмещению
9	Проверка правильности отражения списания в учете операций по погашению задолженности		
10	Операции по списанию задолженности по причине невозможности взыскания или истечения срока исковой давности		
	Проверка документов, подтверждающих право на списание задолженности	Проверка правильности расчета сумм и даты образования безнадежного долга и срока расчета исковой давности	
11	Проверка правильности отражения в учете операций по списанию задолженности		
	Проверка учетной политики		Проверка забалансовых счетов
12	Проверка создания резерва по сомнительным долгам		
	Правомерность отнесения задолженности к сомнительной	Проверка налогового учета резервов по сомнительным долгам	
13	Оценка мер, предпринимаемых руководством для взыскания задолженности		
	Пакет документов к претензии		Отражение претензий в учете
14	Проверка соблюдения правил отражения задолженности в бухгалтерской отчетности		
17	Обобщение результатов аудита		

Методика Р.В. Скачковой достаточно подробно описывает проведение аудита. Однако, по нашему мнению, недостаточно проверить правильность формирования документов и переноса учетных данных в отчетность, необходимо также выяснить и причины возникновения задолженности.

Минусом всех данных методик является проблема применения их в организациях отдельных отраслей. Рассмотрим, к примеру, малое предприятие строительной сферы. Для эффективного аудита дебиторской задолженности, по нашему мнению, необходимо проведение все-

сторонней проверки участка учета (оценка СВК, классификация задолженности, оценка задолженности, выявление причин возникновения долгов, проверка документального оформления, проверка эффективности способов учета).

Одной из особенностей учета в строительной деятельности является использование позаказного метода учета затрат. В основе данного метода лежит индивидуальное суммирование издержек, относящихся к конкретному объекту калькулирования. Это позволяет анализировать расходы, выделять долю, подлежащую списанию в текущем периоде, а также долю, на основании которой следует формировать величину незавершенного производства.

При калькулировании себестоимости строительно-монтажных работ позаказным методом объектом учета является отдельный заказ. Он открывается на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ. При этом учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по договору. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат строительства со дня начала производства работ (открытия) до дня выполнения (закрытия).

Чаще всего в договорах подряда, оплата работ предполагается через некоторое время после подписания Акта приемки выполненных работ по форме КС-2 и справки о стоимости работ КС-3. Оплата предполагается через некоторое время после приемки работ, однако иногда денежные средства от заказчика не поступают на расчетный счет вовремя, тогда возникает дебиторская задолженность.

Для правильности формирования доходов и расходов и связанных с ними вариантов возникновения дебиторской задолженности, строительные организации должны применять ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Однако малые строительные организации имеют право не применять данное ПБУ. Поэтому в данной статье его положения нами не рассматриваются.

I Этап «Оценка СВК».

Полагаем, что аудит дебиторской задолженности должен начинаться с оценки системы внутреннего контроля организации, путем проведения специального теста. Должна оцениваться как вся система внутреннего контроля (далее – СВК) в целом, так и конкретно СВК дебиторской задолженности.

Оценка системы внутреннего контроля позволяет аудитору определить дальнейшие направления проверки, выявить потенциальные проблемные зоны и оценить риски.

В строительной организации высока доля дебиторской задолженности. Поэтому особое внимание необходимо уделить тесту СВК дебиторской задолженности. При проведении теста СВК дебиторской задолженности, аудитор должен акцентировать внимание на контроль и проверку ведения договоров (составление актов сверки расчетов, ведение книги регистрации договоров и претензий), а также на аналитическую часть учета дебиторской задолженности.

II Этап «Расчет уровня существенности и аудиторских рисков».

Порядок расчета уровня существенности и аудиторских рисков может быть достаточно традиционен: расчет общего уровня существенности и индивидуального уровня существенности по дебиторской задолженности.

По нашему мнению, в строительных организациях, существует высокий риск средств контроля. Риск средств контроля - риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой отчетности риск средств контроля оценивается как высокий, когда:

системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;

оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Определенный риск средств контроля всегда имеет место, так как существуют ограничения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

III Этап «Составление программы аудита дебиторской задолженности».

Необходимо понимать, что проверка состояния дебиторской задолженности и ее списания пересекается с проверкой правильности образования и использования резерва по сомнительным долгам. То есть, аудит дебиторской задолженности должен включать еще и аудит резервов по сомнительным долгам.

Поэтому в программу аудита дебиторской задолженности необходимо включить программу аудита резервов по сомнительным долгам. В таблице 4 представлен пример программы аудита дебиторской задолженности.

Таблица 4

Программа аудита дебиторской задолженности

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Рабочие документы
1	Правовая оценка договоров с покупателями и заказчиками:	Договоры, соглашения, контракты, заключение эксперта
2	Аудит организации первичного учёта расчётов с покупателями и заказчиками	
2.1.	Проверка оперативности регистрации фактов оказанных услуг	Первичные документы договоры, данные бухгалтерского учёта, графики документооборота
2.2.	Проверка законности первичной учётной документации	
2.3.	Проверка соблюдения графика документооборота	
2.4.	Проверка полноты и точности регистрации документа в учётных регистрах	
2.5.	Проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учётной документации	
3	Аудит состояния задолженности перед покупателями и заказчиками:	
3.1.	Проверка реальности дебиторской задолженности	Регистры бухгалтерского
		учёта, ответы на запросы покупателей, решения судов
3.2.	Проверка правильности списания дебиторской задолженности	
3.3.	Проверка формирования резерва по сомнительным долгам	
4	Проверка соответствия данных аналитического учёта расчётов с покупателями и заказчиками данным сводного (синтетического) учёта:	
4.1.	Проверка соответствия данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта	Регистры аналитического учёта, регистры синтетического учёта, отчётность
4.2.	Проверка правильности отражения в отчётности итоговых данных по расчётам с покупателями и заказчиками	
5	Проверка организации налогового учёта по расчётам с покупателями и заказчиками	
5.1.	Учёт налога на добавленную стоимость	Регистры налогового учёта, регистры бухгалтерского учёта

IV Этап «Проведение аудиторских процедур».

Кроме этого, методика аудита дебиторской задолженности должна предусматривать осуществление следующих процедур:

- А. сверка остатков задолженности в Главной книге с учётными регистрами. По результатам этого составляется ведомость;

- В. инвентаризация дебиторской задолженности;
- С. определение крупных дебиторов и составление их перечня;
- Д. направление запросов на подтверждение дебиторской задолженности, в т.ч. и по векселям;
- Е. сравнение взаимоувязанных показателей;
- Ф. проверка наличия и правильности регистрации договоров;
- Г. проверка правильности оформления документов на отгрузку продукции (выполнение работ) и своевременное предоставление их в бухгалтерию;
- Н. проверка расчетов по товарообменным операциям, наличие договора, акта взаимозачета т.д.;
- И. сбор доказательств подтверждения (опровержения) того, что текущая дебиторская задолженность признается одновременно с признанием дохода от реализации;
- Ж. проверка правильности создания и использования резерва сомнительных долгов
- К. проверка обоснованности списания безнадежной дебиторской задолженности на расходы;
- Л. оформление отдельным документом выявленных при осуществлении аудита нарушений.

Поясним некоторые из указанных процедур.

В соответствии с пунктом В, необходимо провести инвентаризацию дебиторской задолженности, поскольку это является наиболее эффективным способом проведения процедуры проверки дебиторской задолженности. Составляется список должников (процедура С) и выделяются в отдельный рабочий документ список крупных должников, с указанием суммы задолженности и процента долга к общей сумме задолженности.

Помимо выделения перечня крупных дебиторов, необходимо также не допустить момент просрочки уплаты дебиторской задолженности. Для этого аудитором должен составляться документ по сверке полноты и своевременности оплаты счетов покупателями и заказчиками.

Также рекомендуется провести аналитические процедуры, ориентированные на сравнение взаимоувязанных показателей: темпы роста дебиторской задолженности и темпы объема продаж (процедура Е).

Далее необходимо провести выборочную проверку наличия и правильности регистрации договоров и вместе с этим проверку правильности оформления выданных счетов-фактур (процедуры F и G). Для строительных организаций главными документами, которые подтверждают затраты организации, являются гранд-сметы. Поэтому немаловажным значением является также сверка сумм выставленных счет-

фактур и гранд-смет (форма КС-2 и КС-3), параллельно сверке счетов-фактур, необходима проверка наличия и правильности оформления смет.

Далее следует проверить достоверность отражения сумм от продажи продукции, выполненных работ, путем выборочной сверки ряда записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов.

Также необходимо провести сверку данных остатков оборотно-сальдовой ведомости с данными в бухгалтерском балансе (процедура А).

По результатам аудита расчетов с дебиторами целесообразно составлять рабочий документ «Перечень обнаруженных ошибок и нарушений при проверке дебиторской задолженности». Особое внимание, при проведении аудиторских процедур в строительстве, необходимо уделить:

- правильности оформления счетов-фактур и приложенных к ним гранд-сметам;
- перечню крупных дебиторов и определению сроков просрочки оплаты;
- проверке правильности создания и использования резервов по сомнительным долгам;
- проверке обоснованности списания безнадежной задолженности.

На основании полученной информации, аудитор должен сделать выводы и предоставить рекомендации по исправлению ошибок и повышению эффективности учета дебиторской задолженности у аудируемого лица.

Считаем, что предлагаемая нами методика позволит аудиторам:

1. Не только проверить правильность отражения дебиторской задолженности, но и оценить мотивы и выяснить причины ее возникновения.
2. Провести аудиторскую проверку более тщательно (обнаружить максимум существенных ошибок).
3. Повысить эффективность аудита, благодаря использованию приемов (методов) экономического анализа для получения аудиторских доказательств.

Разработанная нами методика позволит не только провести аудит дебиторской задолженности, но и оценить мотивы и выяснить причины ее возникновения, провести проверку более тщательно и повысить эффективность аудита, благодаря использованию приемов экономического анализа.

Список литературы

1. Булыга Р.П. Аудит [Электронный ресурс]: учебник/ Булыга Р.П., Андропова А.К., Бровкина Н.Д. Электрон. текстовые данные. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 431 с. Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/16407>. ЭБС «IPRbooks», по паролю

2. Бычкова С.М. Практический аудит/ С.М.Бычкова, Т.Ю.Фомина; под ред.С.М.Бычковой. 3-е изд., перераб и доп. М.:Эксмо, 2009. 176с.
3. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. 5-е изд. СПб.: Питер, 2010. 448с.
4. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)»
5. Скачкова Р.В. Аудит [Электронный ресурс]: учебник для вузов/ Скачкова Р.В., Мездриков Ю.В., Дуденков Д.А. Электрон. текстовые данные. Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2011. 180 с. Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/1079>. ЭБС «IPRbooks», по паролю.
6. Утенков К.О. Аудит: Навчальный посібник. К.: Алерта, 2013. 408 с.
7. http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/dindz.htm Динамика дебиторской задолженности организаций без субъектов малого предпринимательства) Российской Федерации. По данным статистической отчетности. Дата обращения 04.06.2015.
8. http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/graf_zadol.htm По данным статистической отчетности. Дата обращения 04.06.2015.

CONSTRUCTION TECHNIQUE FOR AUDIT OF RECEIVABLES EXAMPLE OF A SMALL CONSTRUCTION ENTERPRISES

A. V. Posokhina, PhD in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

E. S. Bystrykh, Accounting, audit and analysis graduate
Perm State University, Perm, Russia

In recent years, the trend of growth of receivables-tinuation, indicating instability of the financial co-distance of many Russian enterprises. In this connection it is necessary to exercise control through the auditor-tion test. Currently available in Russian audit methodology accounts receivable, in our opinion, are effective for manufacturers and little applicable to enterprise-prises of individual industries. The purpose of the article is to review the procedures for the audit of accounts receivable forming author-tion methods on the example of small enterprises of the construction sector. Methodological and theoretical sources of research were works of domestic and foreign scientists and experts, as well as Russian law.

Keywords: accounts receivable, accounts payable audits, audit methodology, small business, construction industry.

СОДЕРЖАНИЕ

I. Экономический анализ, финансы и коммерческий расчет в условиях глобализации экономических процессов

Шешукова Т. Г. Ретроспективный анализ концепций контроллинга в контексте системного подхода к организации	3
Баталова Т. Н., Черемисин И. А. О некоторых подходах к анализу в управлении системой «исследование – производство»	13
Нелюбина В. С. Индивидуализация образования студентов	23
Никитина Е. Б. Признаки верификации рейтинговых систем	32
Пащенко В. В., Пащенко Т. В. Подходы к анализу диверсификационного проекта деятельности организации	37
Полинкевич О.Н. Научно-методические концепции оценки инновационного развития бизнес-процессов предприятий	53
Савина О.Н. Совершенствование методов формирования инвестиционных ресурсов предприятия	60

II. Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит и финансовая отчетность в условиях глобализации экономических процессов

Бочкарева М. Г. Необходимость формирования и применения учетной политики для целей бухгалтерского учета на малом предприятии	72
Жураковская И. В. Будущие события в учете и отчетности предприятия	80
Мурашова Ю. Г., Хозяшева А. И. Переоценка активов как процедура бухгалтерского учета	86
Нечеухина Н. С., Мурашова А. В. Роль финансовой устойчивости организации в формировании денежных потоков	104
Никифорова Е. В., Нелюбина В. С. Организация бухгалтерского учета на вновь созданном предприятии	120
Разуваева К. В., Шосафарова М. А. Регламентирование и этапы формирования учетной политики кредитных организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности	135

Савина Е. О. Единый налог на вмененный доход или патентная система налогообложения: выбор оптимального режима в условиях действующего законодательства	146
Сидельников А. Р. Горизонтальный мониторинг как инновационный инструмент повышения эффективности налогового контроля в современных экономических условиях: особенности и перспективы развития в России	151
Степаненкова А. С., Савина О. Н. Актуальные новости в сфере налогообложения предприятий железнодорожной отрасли. Нулевая ставка НДС: оценка эффективности новой антикризисной меры	160
Хисматов И. Ф. Отличия бухгалтерского учета вложений в НИОКР по российским и международным стандартам	166
Посохина А. В., Быстрых Е. С. Построение методики аудита дебиторской задолженности на примере малого предприятия строительной отрасли	174