

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ПЕРМСКАЯ ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА

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

Сборник научных статей

Выпуск 8

Под общей редакцией проф. Т. Г. Шешуковой



Пермь 2017

УДК 65.01: 657: 004
ББК 65.050.2: 65.052
Р17

Развитие учетно-аналитической и контрольной
Р17 системы в условиях глобализации экономических процес-
сов: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой; Перм.
гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2017. – Вып. 8. – 152 с.

ISBN 978-5-7944-2968-8 (вып. 8)
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 и коммерческого расчета, управленческого учета и контроллинга, аудита и налогообложения, 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», «Финансы и кредит» и «Менеджмент».

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**

ISBN 978-5-7944-2968-8 (вып. 8)
ISBN 978-5-7944-2184-2

© ПГНИУ, 2017

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

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ

Т. Г. ШЕШУКОВА,

*профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., профессор*

И. Д. КУТУЛБАЕВА,

*магистр направления «Экономика»,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

В статье выявлены технологические особенности нефтяной отрасли и их влияние на организацию системы управленческого учета. Рассмотрена структура затрат по элементам на примере нефтедобывающего предприятия и на ее основе определяется влияние особенностей классификации затрат на организацию управленческого учета. Предложена детализация и группировка затрат по местам возникновения затрат, центрам возникновения затрат и центрам ответственности. Это приведет к совершенствованию внутреннего учета, контроля и управления затратами предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, технологические особенности, места возникновения затрат, центры ответственности, регулируемые и нерегулируемые затраты

Одной из основных задач любой организации является совершенствование управления в целях повышения эффективности производства и достижения большей рентабельности капитала. Базой для подготовки и принятия решений в области управления служит учетная информация. В условиях экономической нестабильности управленческий учет представляет собой не просто учетную систему, а основное ядро всей управленческой системы предприятия, поэтому изучение

формирования управленческой отчетности на предприятии является актуальной задачей.

В настоящее время нефтяная отрасль является одной из наиболее устойчиво работающих производственных комплексов российской экономики. Нефтяной сектор России в последнее десятилетие показывал уверенное развитие, чему способствовали большие инвестиции, развитие технологий и высокие цены на его продукцию.

На сегодняшний день ситуация в отрасли ухудшилась в связи с напряженной международной геополитической обстановкой по отношению к России, введением финансово-экономических санкций со стороны ряда западных стран. В связи с появлением новых рисков для компаний, таких как ценовая нестабильность, введение санкций, требует от менеджмента компаний нефтяной отрасли поиска новых возможностей для эффективной деятельности компаний во всех сферах деятельности.

Организация системы управленческого учета, в частности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции предприятий нефтяной отрасли, главным образом зависит от характера и особенностей технологического процесса.

Добыча нефти состоит из следующих основных этапов технологических процессов:

1. Подъем жидкости.
2. Предварительный сбор жидкости.
3. Предварительная подготовка нефти.
4. Транспортировка жидкости.
5. Подготовка нефти.
6. Сдача и транспортировка нефти.

После добычи нефти осуществляются технологические процессы по предварительной обработке нефти перед подачей в магистральные трубопроводы.

Себестоимость продукции нефтедобывающих предприятий формируется на основании сметы. Наибольшую практическую ценность представляют аналитические, сводные таблицы в рамках методик анализа и учета затрат. Сложности в ходе учета затрат вызываются ошибками в учете, некорректным применением методик сбора и группировки данных о затратах на разработку нефтяного месторождения.

В исследовании необходимо учесть характерные особенности развития нефтяной отрасли. К ним можно отнести сложность добычи нефти, финансовые изменения в отрасли в связи с особенностями мирового рынка нефти, истощение существующих месторождений, утвержденные требования по экологической безопасности и природоохранной деятельности.

Можно выделить следующие основные технологические особенности нефтедобывающей отрасли:

- преобладание сырьевого и добывающего характера;
- удаленность предмета труда и подземной части оборудования от непосредственного наблюдения;
- эксплуатация дорогостоящего бурового и нефтепромыслового оборудования;
- непрерывность технологического процесса;
- различное качество выхода продукции из недр земли;
- присутствие сложных технологических процедур в процессе поиска месторождений, добыче, обработке и транспортировке нефти;
- высокие затраты необходимые для проведения природоохранных и экологических мероприятий;
- отсутствие полуфабрикатов и незавершенного производства;
- разработанные уникальные методики систем бухгалтерского и управленческого учета.

Перечисленные технологические особенности нефтедобывающей отрасли определяют порядок документального оформления, выбор объекта учета и калькулирования, построение аналитического учета и группировки расходов, организацию процесса планирования и контроля затрат, а также порядок формирования внутренней отчетности.

Из-за большого количества выявленных технологических особенностей рассматриваемой отрасли необходимо отметить те особенности, которые оказывают непосредственное влияние на систему управленческого учета. В табл. 1 приведены основные технические и экономические особенности производства предприятий нефтедобывающей отрасли, которые влияют на организацию управленческого учета.

Также следует отметить наличие факторов, вызванных неопределенностью деловой среды, которые также влияют на организацию управленческого учета на предприятиях нефтедобывающей отрасли. К таким факторам можно отнести инфляцию, изменение валютных курсов. Отсюда возникает необходимость в более тщательном планировании денежных потоков, стратегическом планировании, организации процесса бюджетирования.

Таблица 1

*Технические и экономические особенности
предприятий нефтедобывающей отрасли*

<i>№ п/п</i>	<i>Особенности производства организаций нефтедобывающей отрасли</i>	<i>Особенности системы управленческого учета</i>
1	Удаленность предмета труда и подземной части оборудования от непосредственного наблюдения	Усиление контроля за формированием издержек производства на нефтескважинах
2	Значительное потребление энергии	Выделение в самостоятельную статью затрат при калькулировании себестоимости затрат потребления электроэнергии и топлива на технологические процессы
3	Отсутствие полуфабрикатов и незавершенного производства	Все издержки производства за месяц в полном объеме списываются на себестоимость готовой продукции
4	Значительная величина расходов на транспортировку и хранение нефти, содержание и эксплуатацию оборудования	Отражение данных затрат в учете обособленно
5	Характер установления цен (на основании рыночных)	Необходимость проведения оперативного анализа отклонений фактических затрат от плановых; мониторинг рынка
6	Влияние способов добычи нефти на формирование себестоимости продукции	Контроль за достоверностью информации об издержках; усиление контроля за использованием энергетических ресурсов в эксплуатации скважин
7	Наличие большого количества комплексных статей затрат	Дополнительная детализация накладных затрат

Практически единственным способом повышения эффективности добычи нефти является использование высокотехнологичного оборудования, применяемого в технологических процессах подготовки нефти, таких как сепарации, обезвоживании, обессоливании и стабилизации. Также повышению эффективности будет способствовать внедрение высокопроизводительных и экономичных технологических процессов по подготовке нефти.

Таким образом, одной из главных внутренних особенностей функционирования предприятий, занимающихся добычей нефти, явля-

ется разработка и применение на практике эффективной системы управленческого учета. Данная система основывается на подсистемах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости производимой продукции.

С учетом технологических особенностей, присущих нефтяной отрасли, можно выделить специфические затраты, которым следует уделять особенное внимание и обоснованно группировать в ходе формирования бухгалтерской и управленческой отчетности. Например, к таким затратам можно отнести эксплуатацию нефтепромыслового и энергетического оборудования, технологические потери нефти, нефть на собственные технологические нужды, затраты, понесенные в связи с ликвидацией прорывов трубопроводов.

Организация и ведение управленческого учета не закреплены на законодательном и нормативном уровнях, поэтому ведение его не обязательно и ориентировано исключительно на интересы внутренних пользователей. Исходя из этого, предприятиям следует использовать собственную, актуальную методологию управленческого учета, разработанную специально для нефтедобывающих организаций. Ее специфика будет определяться учетом затрат и калькулированием себестоимости нефти, как единого производимого продукта. Рассмотрев все особенности методов планирования, учета и контроля затрат на предприятиях нефтедобывающей отрасли, а также проанализировав существующие системы управленческого учета, возможно предложить вариант комплексной системы управленческого учета для предприятий нефтедобывающей отрасли.

Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа указывает на то, что управленческий учет на предприятиях должен быть организован в соответствии с разработанной в отрасли группировкой расходов по местам возникновения затрат, по видам продукции и видам расходов.

Классификация расходов по экономическим элементам проведена по принципу экономической однородности издержек. В нефтедобывающей отрасли для целей управления затраты группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

Для того, чтобы выявить влияние особенностей классификации затрат на организацию управленческого учета рассмотрим структуру затрат на добычу нефти предприятий нефтедобывающей отрасли.

Из табл. 2 видно, что материальные затраты составляют 11,14 %. Из них 25 % занимают затраты на электроэнергию, что свиде-

тельствуем об энергоемкости процесса производства, особенно при поднятии нефти на поверхность. Более 70 % всех затрат составляет неоднородный элемент «Прочие затраты», который содержит налоги и платежи, включаемые в себестоимость продукции, расходы на оплату услуг сторонних организаций и другие затраты, связанные с содержанием большого количества скважин, сети трубопроводов.

Таблица 2

*Структура затрат на производство ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ»
за 2015 год*

<i>Элементы затрат</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>	<i>Удельный вес, %</i>
Материальные затраты в том числе:	14 867 039	11,14
- сырье и материалы;	1 038 057	6,89
- топливо, энергия;	3705 388	24,92
- работы и услуги производственного характера, выполненные сторонними организациями;	10 123 594	68,09
Расходы на оплату труда	2 964 094	2,22
Отчисления на социальные нужды	868 652	0,65
Амортизация	18 061 145	13,53
Прочие затраты	96 734 389	72,46
Всего затрат	133 495 319	100,00

Нефтедобывающая отрасль является не только материалоемкой, но и фондоемкой. Удельный вес амортизации в структуре затрат ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ» составляет 13,53%.

Группировка затрат по элементам не может отразить всю информацию необходимую для управления в отличии, например, от группировки затрат по статьям расходов. Применяемая группировка затрат по статьям калькуляции нефтедобывающими предприятиями группы компаний «ЛУКОЙЛ» была рассмотрена выше.

Действующая система учета затрат недостаточно адаптирована к современным требованиям управления предприятием. Такой порядок учета затрат сформирован исходя из локализации затрат по местам их совершения, что приводит к снижению уровня контроля за объемами затрат.

Необходимо провести детализацию и группировку затрат по местам возникновения затрат, центрам возникновения затрат и цен-

трам ответственности, что приведет к совершенствованию внутреннего учета, контроля и управления затратами предприятия.

На предприятиях нефтедобывающей отрасли предлагается выделить производственные, обслуживающие и условные места возникновения затрат (см. рис. 1).

К производственным местам возникновения затрат относят цеха, производства и отдельные бригады. В этих местах происходит добыча, подготовка и транспортировка нефти. К обслуживающим местам возникновения затрат относят службы управления, склады, научно-исследовательские лаборатории. Условные места возникновения затрат – это затраты, которые нельзя отнести к определенному структурному подразделению (непланируемые расходы, затраты на подготовку и освоение производства).



Рис. 1. Классификация мест возникновения затрат для нефтедобывающих предприятий

Степень детализации затрат по местам их возникновения определяется предприятием. На нефтедобывающих предприятиях основной производственной единицей является цех по добыче нефти и газа. Рассмотрим детализацию затрат по местам возникновения на примере (см. рис. 2).

Каждый цех состоит из бригад, целью которых является обслуживание нефтяных скважин. Каждая скважина требует индивидуального подхода, начиная с её строительства и заканчивая ликвидацией, т.к. все они отличаются друг от друга геолого-техническими показателями, размером затрат, приходящихся на содержание и т.д.

Таким образом, одной из задач управленческого учета является определение затрат по каждой скважине для принятия решений о целесообразности её дальнейшего функционирования, проведения дополнительных геолого-технических мероприятий и т.д.

На основе анализа организационных и технологических особенностей нефтедобывающих предприятий сформируем структуру центров ответственности (см. рис. 3). По отношению к процессу производства можно выделить основные и вспомогательные центры ответственности. Основные центры ответственности – это подразделения предприятия, которые непосредственно связаны с изготовлением продукции.

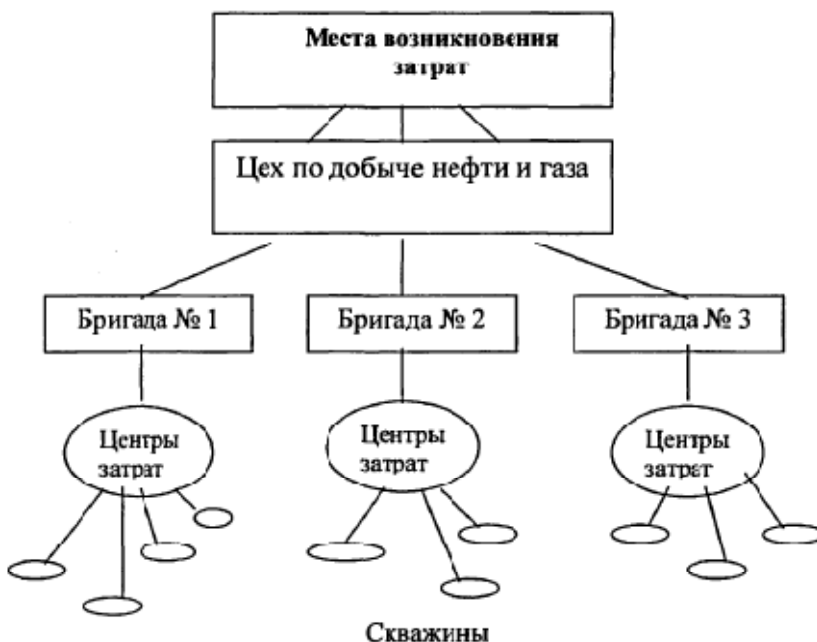


Рис. 2. Разграничение деятельности цеха по добыче нефти по местам возникновения затрат

В зависимости от функций подразделений основные центры можно разделить на производственные, материальные и управленческие центры ответственности. Вспомогательные центры ответственности – это подразделения предприятия, которые напрямую не участвуют в производственном процессе, а оказывают услуги и производят продукцию, потребляемую основными центрами ответственности.

Подразделения предприятий, которые оказывают услуги только основному производству, называют обслуживающими, а общепромышленные центры ответственности занимаются обслуживанием всех подразделений предприятия.

Таким образом, для организации учета затрат по центрам ответственности необходимо изучить детализированную организационную структуру предприятия, должностные инструкции работников и прочие внутренние документы. Такая организация управленческого учета обеспечивает управление организации возможностью сопоставления фактических результатов деятельности с запланированными, анализом причин отклонений, выявления ответственных за данные отклонения, а также проведения соответствующих мероприятий для корректировки отклонений.

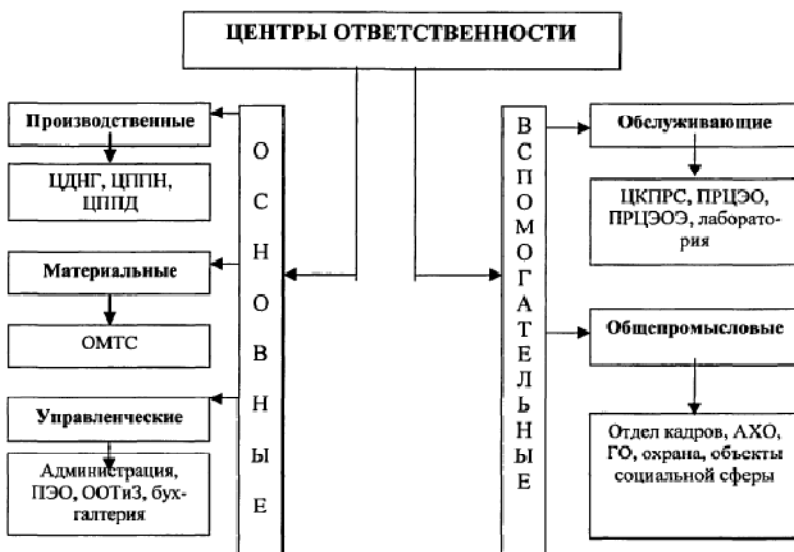


Рис. 3. Структура центров ответственности для нефтедобывающих предприятий

Одним из сложных и важных вопросов в классификации затрат и методологии управленческого учета является разделение затрат на регулируемые и нерегулируемые. Проблемы в разделении затрат возникают из-за того, что большая часть затрат слабо регулируется или возможно осуществлять контроль только над частью каких-либо затрат. Поэтому для эффективного управления затратами необходимо их группировать на регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые за-

траты в свою очередь подразделять на полностью регулируемые, частично регулируемые и слабо регулируемые.

Представленное в табл. 3 разделение затрат по степени регулируемости рассчитано на руководителей для высшего уровня управления. Для классификации затрат для руководителей более низкого уровня необходимо учитывать затраты, на которые они могут повлиять своими действиями. Таким образом, в зависимости от уровня управления одни и те же затраты могут быть как регулируемы, так и нерегулируемы.

Таблица 3

*Группировка затрат по степени регулируемости
на уровне руководства нефтедобывающих предприятий*

№ п/п	Статьи затрат	Регулируемые			Нерегулируемые
		Полностью	Частично	Слабо	
1	Затраты на энергию по извлечению нефти	+	-	-	-
2	Заработная плата основных и вспомогательных рабочих	+	-	-	-
3	Отчисления на социальные нужды основных и вспомогательных рабочих	+	-	-	-
4	Амортизация основных средств	-	-	-	+
5	Ремонт оборудования и скважин	-	+	-	-
6	Аренда основных средств	-	-	+	-
7	Транспортные услуги сторонних организаций	-	+	-	-
8	Услуги связи	+	-	-	-
9	Затраты на лицензирование	-	-	-	+
10	Прочие	+	+	+	+

Также значительную роль в организации управленческого учета на предприятиях нефтедобывающей отрасли играют технологические особенности процесса производства продукции. Поэтому необходимо выделить некоторые из них, которые оказывают влияние на особенности организации и методологию управленческого учета

Статья затрат «Вспомогательные материалы» не составляет основу производимой продукции, а применяется только в процессе воздействия на нефтяную эмульсию с целью изменения ее качеств. В качестве вспомогательных материалов применяют деэмульгаторы, химические материалы и реагенты. Химические реагенты могут составлять 40-50% от общей суммы затрат в себестоимости технологической подготовки нефти. Поэтому цехам по добыче нефти и газа следует усилить контроль за уровнем использования химических реагентов.

На практике отпуск вспомогательных материалов в производство осуществляется по требованиям типовой формы по мере необходимости. Отчеты материально-ответственных лиц дают информацию о фактическом расходе материалов на подготовку нефти. Недостатком данных отчетов является то, что в них отсутствует данные о нормах и отклонениях от них, что снижает контроль за расходованием химических реагентов. Предлагается ввести новые формы, которые кроме данных о ценах, остатках, приходе и расходе материалов будут содержать показатели норма расхода и отклонения от норм.

В связи с тем, что продукт труда нефтедобывающих предприятий находится в недрах земли, то наиболее дорогостоящим этапом производственного процесса добычи нефти является содержание и ремонт сооружений и скважин. Таким образом, эффективность процесса производства напрямую зависит от рациональной эксплуатации скважин.

По результатам анализа было выявлено, что имеются значительные резервы снижения себестоимости добычи нефти за счет повышения эффективности использования фонда скважин. Экстенсивность использования характеризуется коэффициентами использования и эксплуатации. Простаивающие скважины занимают существенную долю в общем числе скважин. Причины простоев могут быть следующие:

- Старение фонда скважин.
- Недостаток оснащенности ремонтных бригад специальной техникой, что увеличивает сроки и уменьшает качество ремонтных работ.
- Увеличение нагрузок на оборудование.

Затраты на ремонт скважин ежегодно увеличиваются и составляют значительную долю в себестоимости нефти. В связи с этим важной задачей управленческого учета является повышение эффективности работ по ремонту скважин и снижение его стоимости.

Таким образом, система управленческого учета необходима для эффективного управления. Для каждой организации необходима разработка механизма управленческого учета затрат, который позволит получать достоверные сведения о произведенных затратах и обеспечит формирование информационной базы, необходимой для принятия на различных уровнях управления предприятием обоснованных управ-

ленческих решений. Информация о затратах должна быть своевременной и достоверной, что обеспечивается благодаря построению эффективной системы управленческого учета. Для нефтедобывающих предприятий особенно актуален вопрос внедрения эффективной системы управленческого учета затрат в кризисных условиях развития экономики и угрозы снижения уровня цен на нефть и газ.

Список литературы

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям / М. А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – Москва. – Омега – Л, 2007. – 570 с.
2. Чая В. Т., Букалов А. В. Особенности современного состояния управленческого учета затрат в нефтедобывающей промышленности. // Аудит и финансовый анализ. 2009. - №4. – С. 11-17.
3. Шешукова Т. Г., Войтенко М. Л. Развитие системы управленческого учета (на материалах предприятий нефтепродуктообеспечения): монография / Т. Г. Шешукова, М. Л. Войтенко; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2009. – 268 с.
4. Шешукова Т. Г., Мухина Е. Р. Развитие управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции : Изд-во Перм. нац. исслед. политехн. ун-та, 2015. – 264 с.

IMPROVEMENT OF METHODOLOGICAL SUPPORT OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT OIL INDUSTRY

SHESHUKOVA T. G.,

*professor of accounting, audit and economic analyses department,
Doctor of Economics, professor*

KUTULBAEVA I. D.,

*magister of Economic, Accounting, analyses and audit profile
Perm State University
Perm, Russia*

The article reveals the technological features of the oil industry and their impact on the organization of the management accounting system. The structure of costs by elements is considered on the example of an oil producing company and on its basis the influence of the features of the classification of costs on the organization of management accounting is determined. Proposed the detailing and grouping of costs is proposed for cost centers, cost centers and responsibility centers. This will lead to the improvement of internal accounting, control and management of the company's costs.

Keywords: management accounting, technological features, cost centers, responsibility centers, regulated, unregulated costs.

МЕТОД ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО АНАЛИЗА ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРОБЛЕМ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Е. Б. НИКИТИНА,

*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент*

П. И. ЛУКИНА,

*бакалавр направления «Экономика»,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

Исследована методология применения функционально-стоимостного анализа к вопросу совершенствования системы функций и организационной структуры бухгалтерского аппарата предприятия. На основе хронометража, фотографии рабочего дня, функционального подхода, экспертных методов описывается процедура оценки организационной структуры бухгалтерии. В результате сопоставления значимости функций и затрат на них находятся функции с неблагоприятными значениями. В статье приведены фрагменты применения ФСА на предприятии в отношении организационной структуры бухгалтерии. Рассмотренный подход позволяет более точно выявить проблемы в организационной структуре и определить информационную базу для разработки подходов к ее усовершенствованию.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, функционально-стоимостной анализ, функции, функциональный подход, экспертные методы оценки

Для корректного и эффективного ведения бухгалтерского учета важна правильная структурная организация бухгалтерского аппарата, эффективное распределение функций между бухгалтерами и действенная система контроля.

Организационная структура существует для того, чтобы определять, распределять ответственность и полномочия внутри организации. Организационная структура предприятия регулирует:

- разделение задач по отделениям и подразделениям;
- их компетентность в решении определенных проблем;
- общее взаимодействие этих элементов.

Кадры являются движущей силой при проведении мероприятий, которые направлены на преобразование учета в действенное орудие

управления и контроля. Успехи в деле постановки учета и отчетности, в эффективной организации учетного труда обусловлены пониманием работниками бухгалтерии целей учета и их отношением к труду.

Совершенствовать систему функций и организационной структуры бухгалтерского аппарата возможно на основе применения функционально – стоимостного анализа. Многие знают о существовании функционально-стоимостного анализа, но не представляют его применения на предприятии. Функционально-стоимостной анализ используется как методология непрерывного совершенствования функций продукции, услуг, производственных и организационных технологий.

Исходя из сущности бухгалтерского учета - формирование систематизированной документированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности – следует, что Бухгалтерская служба организации (бухгалтерия) – это специальный отдел или подразделение, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерскую отчетность. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером и является самостоятельным структурным подразделением организации [1, 2].

Работа бухгалтерской службы организации построена на Положении о бухгалтерии, которое разрабатывает главный бухгалтер и утверждает своим приказом руководитель. В данном Положении отражаются цели, задачи и функции бухгалтерской службы, связи с иными структурными подразделениями организации, организация учетного процесса. На основе задач бухгалтерской службы можно выделить ее основные функции.

Для совершенствования организации бухгалтерского учета необходим анализ организации аппарата бухгалтерии. Под рациональной организацией бухгалтерского учета понимается система средств и элементов наиболее оптимального построения процесса учета с целью получения своевременной, достоверной и полезной (уместной) информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективным использованием ресурсов производства для управления [3].

Выделим основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета:

- изучение особенностей функционирования организации;
- изучение инструкций и законоположений и иной регламентирующей документации по учету и отчетности;
- установление рациональных взаимосвязей между участками производства организации и ее бухгалтерией;

- определение объема и характера бухгалтерской информации;
- рациональное распределение нагрузки (труда) между работниками учетной службы [4].

Посредством анализа организации бухгалтерского аппарата на предприятии решаются следующие задачи [5]:

1. Планирование работы по учету.
2. Разделение труда работников бухгалтерского аппарата.
3. Создание правил внутреннего трудового распорядка бухгалтерии.
4. Организация рабочих мест работников бухгалтерии.
5. Нормирование труда бухгалтерских работников.

Изучение условий работы отделов бухгалтерии предприятия, позволяет устанавливать взаимосвязи этих отделов с объемом учетных и отчетных данных, которые необходимы для оперативного руководства работой всего предприятия, его цехов, правильной организации документации и документооборота, определения объема учетных и отчетных работ. Одновременно необходимо изучение организации снабжения и сбытовой деятельности, а именно работа кладовых и складов, связи с покупателями и поставщиками. Без этого невозможна организация учета материалов, готовой продукции и контроль за их сохранностью и движением.

Грамотное изучение данных вопросов обеспечивает правильную организацию учетного процесса и контроля за хозяйственной деятельностью предприятия и его подразделениями, а также способствует устранению параллелизма и дублирования в учетной и отчетной работе и полной увязке бухгалтерского учета и оперативно-статистического учета[6].

В большинстве организаций работники учета делятся по должностям: *начальник отдела бухгалтерии, главный бухгалтер, бухгалтер 1 категории, бухгалтер 2 категории и бухгалтер*. К работникам каждого звена бухгалтерии предъявляются требования свойственные их квалификации.

Этими должностями не ограничиваются штаты учетных работников на предприятиях.

Главными условиями при расстановке учетных работников по рабочим участкам являются:

- приближение учетных работников к отделам, цехам и другим звеньям хозяйственной деятельности предприятия с целью понимания особенностей их работы;

- обеспечение работнику условий дальнейшего роста делового уровня, а не только участка работы, который соответствует его призванию и квалификации;

- эффективное использование рабочего времени всех работников и повышение общей производительности труда.

Рабочее место служащего бухгалтерского аппарата должно быть организовано в соответствии с характером возложенной работы и обеспечивать все необходимые условия для ее выполнения с наименьшими затратами времени и силы. Рабочие места должны быть оснащены необходимыми приспособлениями и приборами, которые применяются в процессе работы и способствуют наиболее целесообразному использованию, хранению и размещению этих предметов. Планировка рабочих мест должна быть подчинена принципам целесообразного и единого распорядка, нацелена на сокращение пути документооборота, организации наилучшей связи между отделами, а внутри - между работниками.

С целью установления адекватных норм на работы по учету необходимо проводить изучение затрат времени на рабочем месте и систематические наблюдения. В зависимости от техники проведения и цели наблюдения различают два основных метода наблюдения: фотография рабочего дня и хронометраж.

С помощью хронометража измеряется расход времени на выполнение отдельных идентичных операций для установления их временной продолжительности. В процессе хронометража должно быть установлено, из каких элементов состоит хронометрируемая работа или операция, и определена продолжительность времени в целом на работу и на каждый элемент операции.

Основное назначение фотографии рабочего дня заключается в установлении имеющихся потерь времени, их причин, разработке и осуществлении технических и организационных мероприятий по устранению данных потерь и достижения уплотненного и полного использования рабочего дня.

Таким образом, используя различные средства и способы, руководители бухгалтерии могут выявлять значительные неиспользованные резервы. При этом важно не пренебрегать часами, даже минутами, из которых в конечном итоге складываются дни и недели рабочего времени сотрудников бухгалтерского аппарата.

Выделяют ряд методов совершенствования организационной структуры предприятия, в т.ч. бухгалтерского аппарата: метод аналогий, метод экспертных оценок, метод структуризации целей, функциональный метод, метод организационного моделирования, норматив-

ный метод. Одним из методов, позволяющих совершенствовать организационную структуру бухгалтерии является функционально-стоимостной анализ (ФСА) [7].

Использование функционально-стоимостного анализа в нетехнических системах имеет ряд особенностей:

- большое разнообразие нетехнических систем, решающих самые разные задачи;
- трудности четкого выявления главной и основных функций системы;
- недостаточное количество специалистов по проектированию нетехнических систем;
- отсутствует количественная информация на функционирование нетехнических систем;
- слабая организация контрактов между производителем и потребителем услуг или работ, выполняемых нетехническими системами;
- несовершенная система по обмену опытом по улучшению функционирования нетехнических систем и вообще не инженерных решений [8].

Функционально-стоимостной анализ системы организации бухгалтерской службы предприятия – метод технико-экономического исследования функций, направленный на поиск путей улучшения качества их выполнения и резервов снижения затрат на организацию бухгалтерского аппарата в целях повышения эффективности оказываемых услуг. [9] ФСА использует три основных методологических подхода:

1 – Функциональный подход – изучение всех функций объекта и его элементов, их классификация, определение материальных носителей этих функций и их значения для выполнения конкретных функций.

2 – Стоимостной подход – предполагает исследование затрат, связанных с выполнением комплекса функций объекта, изучение соответствия полезности функций затратам на их осуществление, оценка потребительских свойств объекта.

3 – Аналитический подход – предполагает количественную и качественную оценку вариантов решений с целью обоснования выбора на основе анализа принципа построения и работы объекта в целом, особенностей и взаимосвязей его элементов, сопоставления исследуемого объекта с аналогами [10].

Информационной базой для анализа явились должностные инструкции работников бухгалтерии, организационная структура отдела, анкетирование сотрудников.

1) На первом этапе анализа определим функции бухгалтерского аппарата.



Рис. 1. Фрагмент ФСА: функциональная модель бухгалтерского аппарата ООО «Лукойл–УРЦ Пермь»

2) Второй этап метода связан с построением функциональной модели деятельности организации.

Руководствуясь должностными инструкциями работников бухгалтерии выявляются главные функции (ГФ) и основные функции (ОФ). Выполнение главных функций непосредственно влияет на достижение цели деятельности организации – ведение бухгалтерского и

налогового учета клиентов. Основные функции являются функциями второго порядка, то есть результатом их выполнения являются главные функции (см. рис.1).

3) Третий этап – определение затрат на выполнение функций. Экспертным путем были получены временные затраты в процентном отношении на выполнение учетных функций каждым звеном бухгалтерской службы.

У ведущего бухгалтера спектр функций расширен – он компетентен в выполнении ГФ 1 (60 % рабочего времени) и ГФ 2 (40 % рабочего времени). По функции главной функции 1 – ОФ 1.1 и ОФ 1.2 занимают 35 % и 65 % соответственно. На выполнение ОФ 2.1 ведущий бухгалтер затрачивает 55 % времени, на ОФ 2.2 – 45 %.

В табл. 1 отражено участие каждого звена бухгалтерского аппарата в оказании услуг клиентам.

Таблица 1

Фрагмент ФСА: Функциональная нагрузка работников бухгалтерии

<i>Функции</i>	<i>Начальник отдела</i>	<i>Ведущий бухгалтер</i>	<i>Бухгалтер 1 категории</i>	<i>Бухгалтер 2 категории</i>	<i>Бухгалтер</i>
ГФ 1	+	+	+	–	–
ГФ 2	–	+	+	+	+
ОФ 1.1	+	+	+	–	–
ОФ 1.2	+	–	–	–	–
ОФ 1.3	+	+	+	–	–
ОФ 2.1	–	+	+	+	+
ОФ 2.2	–	+	+	+	–
ОФ 2.3	–	–	–	+	+

Затраты на каждую функцию складываются из затрат на заработную плату и материальных затрат, которые могут быть прямыми и косвенными. (см. табл. 2) Затраты на зарплату по определенной функции рассчитываются выделением из общих затрат на зарплату той части, которая отражает долю фонда рабочего времени каждого работника, участвовавшего в выполнении анализируемой функции. Оплата труда зависит от занимаемой должности, времени работы и квалификации. Затраты на заработную плату принимаются за период, равный одному году.

Таблица 2

*Затраты времени ведущего бухгалтера
на выполнение должностных функций(фрагмент ФСА)*

<i>Обозначение функции</i>	<i>Содержание функции</i>	<i>Затраты времени (%)</i>	<i>Итого затрат времени (%)</i>
ГФ 1	Организация процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета	30	100
ГФ 2	Обеспечение выполнения условий договоров с клиентами	70	
ОФ 1.1	Планирование процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета	35	60
ОФ 1.3	Контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета	65	
ОФ 2.1	Выполнение учетных функций по объектам учета	55	40
ОФ 2.2	Составление (оформление) первичных и сводных учетных документов	45	

Из материальных затрат прежде всего выделяются статьи, которые можно определить как затраты, прямо связанные с выполнением соответствующей функции. Это так называемые прямые материальные затраты на обеспечение функции. Остальные – не прямые (косвенные) материальные затраты – распределяются по соответствующим функциям пропорционально величине основной заработной платы, приходящейся на данную функцию.

Таблица 3

Фрагмент ФСА: затраты на выполнение функций (руб.)

<i>Функция</i>	<i>Начальник отдела</i>	<i>Ведущий бухгалтер</i>	<i>Бухгалтер 1 категории</i>	<i>Бухгалтер 2 категории</i>	<i>Бухгалтер</i>
ГФ 1	600 000	264 000	144 000	–	–
ГФ 2	–	216 000	216 000	–	–
ОФ 1.1	120 000	92 400	28 800	–	–
ОФ 1.2	210 000	–	–	–	–
ОФ 1.3	270 000	171 600	115 200	–	–
ОФ 2.1	–	118 800	118 800	165 000	132 000
ОФ 2.2	–	97 200	97 200	105 000	–
ОФ 2.3	–	–	–	30 000	108 000
Итого	600 000	480 000	360 000	300 000	240 000

4) Четвертый шаг – установление значимости функций, учитывая предварительно установленные мнения экспертов о функциях.



Рис. 2. Фрагмент ФСА: распределение значимостей функций бухгалтерского аппарата ООО «Лукойл – УРЦ Пермь»

Путем опроса работников бухгалтерского аппарата были получены данные об уровнях значимости каждой функции в пределах своего порядка. Главная цель – ведение бухгалтерского и налогового учета клиентов. Данной цели способствует осуществление ГФ 1 и ГФ 2. Значит, распределение уровней значимости должно суммарно равняться 100 % на главном функциональном уровне.

Далее аналогично, основные функции 1 порядка (при ГФ 1) в сумме по значимости равны 100 %.

Распределение значимостей основных функций, способствующих выполнению ГФ 2 – по тому же алгоритму дают 100 %.

Экспертным путем были получены данные о значимости функций и затратах на их выполнение, что позволяет приступить к непосредственному расчету коэффициентов соотношения значимости к затратам и сделать выводы о действующей организационной структуре предприятия, то есть провести функционально- стоимостной анализ.

5) Пятый шаг. Используя полученные данные, сравним затраты на функции с их значимостью. Превышение значимости функции над затратами является положительным результатом анализа. И, напротив, превышение затрат на функцию над их значимостью говорит о нерациональном использовании затрат и необходимости их сокращения.

В процессе анализа рассматривается каждое звено бухгалтерской службы отдельно. Начальник отдела бухгалтерии стоит во главе аппарата учета, его затраты на функции соответствуют их значимости.

Таблица 4

Фрагмент ФСА: соотношение затрат и значимости функций начальника отдела бухгалтерии

<i>Функция</i>	<i>Значимость функции</i>	<i>Затраты времени на выполнение функции</i>	<i>Отношение значимости к затратам</i>	<i>Результат анализа</i>
ОФ 1.1	20	20	$20 / 20 = 1$	+
ОФ 1.2	45	35	$45 / 35 = 1,28$	+
ОФ1.3	35	45	$35 / 45 = 0,78$	-

ОФ 1.3 требует больше затрат рабочего времени, чем предполагает значимость данной функции.

Аналогичным образом анализируется соотношение затрат и значимости функций всех в звеньев бухгалтерской службы – ведущего бухгалтера, бухгалтера 1 категории, бухгалтера 2 категории, бухгалтера.

Таким образом, в работе каждого звена бухгалтерского аппарата, кроме начальника отдела бухгалтерии, есть функции, на которые сотрудники тратят неоправданно много времени. Если значимость функции ниже, чем затраты на нее, значит, имеет место нерациональное распределение рабочего времени и переплата за труд сотрудников бухгалтерской службы.

Можно наглядно представить информацию о сравнении значимости функций и затрат на них в виде диаграмм.

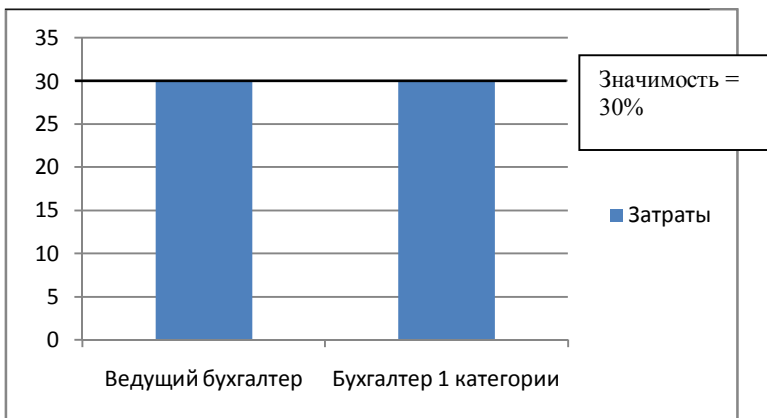


Рис. 3. Фрагмент ФСА: сравнение затрат и значимости ГФ 1

По результатам функционально – стоимостного анализа приходим к решению совершенствовать систему функций и организационной структуры бухгалтерского аппарата ООО «Лукойл–УРЦ Пермь». Эта необходимость обусловлена дисбалансом между значимостью функций и затратами на них. Особое внимание следует обратить на ОФ 1.3 – контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета, так как по данной функции у всех исполнителей наблюдается значительное превышение затрат над уровнем значимости. На предприятии значимость ОФ 1.3 недооценена, контроль децентрализован, что делает данный функциональный участок уязвимым с точки зрения ответственности и качества выполнения работ.

Список литературы

1. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
2. Анализ и диагностика производственной деятельности предприятий (теория, методика, ситуации, задания): электронный учебник / В. Д. Герасимова. – Электрон. дан. – М.: КноРус, 2010.
3. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник/Кондраков Н. П., 5-е изд., перераб. и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с.
4. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Ясменко и др. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 407 с.
5. Теория экономического анализа: учеб. пособие / П.В. Смекалов, Л.Н. Косякова, С.В. Смолянинов. – М.: Проспект Науки, 2011. – 288 с.

6. Разработка информационной системы для функционально – стоимостного анализа: научная статья. / Рудакова Е. В. – Курский государственный университет, 2013.

7 Методология управленческого функционально-стоимостного анализа для предприятий транспорта. В. А. Щербаков, Е. В, Савельева. Новосибирск, 2000.

8. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

9. Опыт применения и перспективы развития ФСА и ФСУ как инструмента совершенствования системы управления предприятием: научная статья. / Шульга Л. А., Ходарева О. А. – Донецкий институт предпринимательства, 2013.

10. Функционально-стоимостной анализ в управлении: Сокр. пер. с чеш. / Р. Влчек. – М.: Экономика, 1986.

11. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение / Р.С. Каплан, Р. Купер. – М.: Вильямс, 2008. 352 с.

USING THE METHOD OF FUNCTIONAL-VALUE ANALYSIS FOR DETECTING THE PROBLEMS OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE

NIKITINA E. B.,

associated professor of accounting,

audit and economic analyses department, PhD in Ec, associated professor

LUKINA P. I.,

bachelor of Economic, Accounting, analyses and audit profile

Perm State University

Perm, Russia

The methodology of application of functional-cost analysis to the question of improving the system of functions and organizational structure of the accounting apparatus of the enterprise is investigated. On the basis of chronomentrazh, photos of the working day, a functional approach, expert methods, the procedure for evaluating the organizational structure of accounting is described. As a result of comparing the significance of functions and costs, they are functions with unfavorable values. The article presents fragments of application of the FSA at the enterprise with respect to the organizational structure of accounting. This approach allows us to more accurately identify problems in the organizational structure and determine the information base for developing approaches to its improvement.

Keywords: Organization of accounting, functional-value analysis, functions, functional approach, expert evaluation methods

СОВРЕМЕННЫЙ ВЗГЛЯД НА КОММЕРЧЕСКИЙ РАСЧЕТ

А. В. ПОСОХИНА,

*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент*

*Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

Производительность труда является важным фактором макроэкономической конкурентоспособности России. Полагаем, что повысить производительность труда можно ориентируясь на хозяйственный механизм через экономические методы управления. Одним из экономических методов управления является коммерческий расчет. В статье определяются направления применения внутреннего коммерческого расчета с учетом современных риск-ориентированных подходов к управлению фирмой.

Ключевые слова: коммерческий расчет, экономический метод управления, риск-ориентированный подход к управлению

Производительность труда является важным фактором макроэкономической конкурентоспособности России. В Прогнозе долгосрочного социально – экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года Министерство экономического развития предполагает существенное повышение [5] параметров эффективности экономики: энергоемкость ВВП по отношению к 2010 году снизится в 2020 году на 23%, в 2030 году – на 41%, производительность труда возрастет в 2020 году в 1,5 раза по отношению к 2010 году и в 2030 году, соответственно, в 2,3 раза. При указанных предпосылках российская экономика будет развиваться быстрее мировой, и ее доля повысится с 3,8% в 2010 году до 4% в 2020 году и до 4,3% мирового ВВП к 2030 году. Полагаем, что повысить производительность труда можно ориентируясь на хозяйственный механизм.

Хозяйственный механизм [2, С. 7] – совокупность экономических, правовых, социальных, организационно-экономических и информационно-аналитических способов воздействия на хозяйствующие субъекты, обуславливающих применение основных хозяйственных форм, рычагов применения экономических законов, урегулирования противоречий общественного производства, путей согласования экономических интересов основных социальных групп, и обеспечения инновационного развития. Экономические методы управления – сово-

купность способов воздействия путем создания экономических условий, побуждающих работников предприятия действовать в нужном направлении и добиваться решения поставленных перед ними задач.

Экономические методы управления:

1. Планирование.
2. Финансирование.
3. Ценообразование.
4. Экономическое стимулирование.
5. Коммерческий расчет.

Элементом регулирования экономики в рамках хозяйственного механизма предприятия является коммерческий расчет. Коммерческий расчет – экономический метод управления предприятием, позволяющий повысить заинтересованность персонала предприятия в достижении общей цели, создать в процессе деятельности «единую команду» для повышения эффективности хозяйствования. Также можно отметить и акценты ученых [8, С.7] на том, что коммерческий расчет основан на соизмерении затрат и результатов и направлен на обеспечение прибыльности предприятия. Однако лишь устойчивая прибыль должна быть целью коммерческого расчета.

Современный коммерческий расчет может стать эффективным методом в условиях риск-ориентированных стратегий бизнеса. Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO) в 2016 году был разработан проект «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (COSO ERM) [9]. В проекте делается акцент на том, что предприятия должны воспринимать риски как естественный фактор внешней и внутренней среды, который нужно брать во внимание, но не считать форс-мажором. Тем самым повышать эффективность и результативность бизнеса.

Отметим, что для эффективного обеспечения производственного процесса внутренняя среда организации должна полностью соответствовать условиям хозяйствования, формирующимся при помощи государства и прочих субъектов экономики, учитывать собственные бизнес-процессы, и условия, задаваемые государством, например, в налоговом законодательстве [6, С.12-13]. Стимулирование инвестиционной политики может осуществляться с использованием налоговой системы посредством регулирования учетно-налоговых показателей. Этому также могут способствовать экономические методы управления, в том числе – коммерческий расчет. Подобное достигается с помощью функций коммерческого расчета: планирование; организация; координация; стимулирование; учет и контроль. Если обратить внимание только на внутренний коммерческий расчет, то во всех указанных на-

правлениях он может способствовать выявлению внутренних резервов фирмы, соизмерению затрат и результатов; усилению личной заинтересованности персонала; выполнению показателей бизнес-плана. Соответственно – и повышению производительности труда.

Определим требования к показателям внутреннего коммерческого расчета¹.

1. Учет интересов работающих и интересов предприятия/бизнеса в целом.
2. Учет организационно-правовой формы, отрасли, типа производства, технологии, характера продукции/работ, услуг.
3. Учет внутренних и внешних рисков.
4. Формирование границ оперативной самостоятельности подразделений.
5. Учет интересов конкретных подразделений.
6. Возможность измерения показателей на основании управленческого, бухгалтерского, налогового учета.
7. Системный подход.
8. Долгосрочная основа.

Президент компании «Техноникель» С. Колесников [3] определяет, что для повышения производительности труда современного предприятия необходимо брать во внимание современные технологии, грамотное построение бизнес-процессов, организацию труда, взаимосвязку информационных и материальных потоков, организацию рабочего места, регламентацию. Практически все это вбирает в себя внутренний коммерческий расчет. Это происходит через выделение элементов системы, определение их функций и взаимосвязей. В качестве элементов системы можно выделить, во-первых, структурные подразделения. Например, к экономическим подразделениям можно отнести отделы экономического планирования, финансовые отделы, отделы сбыта (маркетинга), службу материально-технического снабжения, бухгалтерию. Для каждого структурного подразделения следует определить основные показатели деятельности (зоны материальной ответственности). Далее уточнить положения внутренних документов: положений об отделах, должностных инструкций, график документооборота, систему оплаты труда настроить на условия единой работы компании. Общие утвержденные правила предприятия по организации

¹ Авторский подход на основе Шешукова Т. Г. Коммерческий расчет на предприятии: учебное пособие / Т. Г. Шешукова; Перм. ун-т. – Пермь. 2007. – 180 с. (с. 36, 37) [8]

учета, анализа, контроля и стимулирования будут способствовать развитию организационной, внутрикорпоративной культуры.

Рассматриваемую систему можно построить и на основе бизнес-процессов. Обратимся снова к словам С. Колесникова по вопросу повышения производительности труда: «высокая производительность – это надежный рычаг роста вашей компании. Добиться ее – управленческое искусство и огромная работа... прежде всего необходимо налаживание бизнес-процессов. Этих бизнес-процессов – десятки. чтобы выстроить приоритеты, надо следовать двум целям: всегда стремиться к качеству и сокращению времени и ресурсов, которые вы тратите на создание продукта и его доставку клиенту». Если обратиться ко внутреннему коммерческому расчету, то необходимо оценивать «вклад» каждого бизнес-процесса в экономику предприятия. Бизнес-процесс – «учетная функция», к примеру, может оцениваться с помощью показателей, представленных бухгалтерами [7] ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Пермь» Семеновой А. С. и Новиковой С. В.

*Показатели, характеризующие удовлетворённость клиентов
качеством оказываемых услуг
(эффективность осуществления учетной функции)*

<i>Наименование показателя</i>	<i>Способ расчёта</i>
Эффективность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учёте	Отношение общего количества отраженных документов за вычетом возвращенных документов и претензий к общему количеству отражённых документов.
Эффективность внутреннего контроля	Отношение возвращённых документов к сумме возвращённых документов и претензий
Общая эффективность (уровень качества)	Отношение общего количества отражённых документов за вычетом претензий к общему количеству отражённых документов

Далее, для повышения производительности труда персонала структурных подразделений можно предложить, согласно внутреннему коммерческому расчету, вариант методики формирования фонда оплаты труда и его распределения.

1. Проведение элементного анализа себестоимости производимой продукции/работ/услуг.
2. Оценка возможной цены реализации.
3. Проведение анализа сбыта по периодам.
4. Определение верхней границы уровня оплаты труда.

5. Определение наиболее значимых специалистов (оплата по контракту).
6. Формирование индивидуального процента от фонда оплаты труда по основным категориям работающих.

Для развития морального стимулирования предлагаем сформировать систему мотивации труда. Определить мотивационные мероприятия, удовлетворяющие потребности сотрудников, сформировавших мотивы. Далее – разработать стратегию и политику мотивации¹. Определить точки контроля за эффективностью применяемых на предприятии стратегии и политики мотивации.

Таким образом, можно увидеть, что на современном предприятии рационально использовать все направления внутреннего коммерческого расчета. Они должны базироваться на современных подходах к управлению. Однако учитывать и принципы коммерческого расчета [1, С.102-104]. А именно: сочетание оперативно-хозяйственной самостоятельности структурных подразделений с целостностью всего предприятия. Рациональное использование всех ресурсов. Материальное и моральное поощрение персонала для повышения эффективности всех процессов предприятия. Экономическая ответственность персонала в рамках трудового законодательства. Считаем, что рассмотренный метод будет способствовать повышению эффективности работы организации в целом, ее отдельных подразделений и каждого работающего.

Список литературы

1. Боева А.В. Развитие коммерческого расчета на промышленных предприятиях России при переходе к рыночной экономике. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Пермь, 1998.
2. Гришаев Е. Н. Развитие коммерческого расчета в системе механизма хозяйствования сельскохозяйственных предприятий// Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Орел, 2013.
3. Гурова Т. Нужно научиться принимать решения на основании цифр.// Эксперт. 2017 № 30–33. С. 40–44.
4. Кетько Н. В. Система поддержки принятия решений в процессах управления мотивацией труда наемных работников. Авторефе-

¹ С учетом исследования Н. В. Кетько Система поддержки принятия решений в процессах управления мотивацией труда наемных работников. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. 2013.[4].

рат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. 2013.

5. Прогноз долгосрочного социально – экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года. Разработан Минэкономразвития России. URL: http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/doc20130325_06 (дата обращения 09.09.2017).

6. Савина Е. Г. Налогообложение как инструмент экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс. 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Орел – 2012.

7. Семёнова А. С., Новикова С. В. «ООО «ЛУКОЙЛ-УРЦ Пермь» – предприятие высокой эффективности и ответственности. Новые методы оценки управления качеством» // тезисы доклада научно-технической конференции. Пермь. 20 октября 2016 г.

8. Шешукова Т. Г. Коммерческий расчет на предприятии: учебное пособие; Перм. ун-т. – Пермь. 2007. – 180 с.

9. URL: <https://training.pwc.ru/seminars/risk-management/> (дата обращения 06.05.2017)

A MODERN VIEW OF COMMERCIAL CALCULATION

POSOKHINA A. V.,

associated professor of accounting, audit and economic analyses department, PhD in Ec, associated professor

Perm State University

Perm, Russia

Labor productivity is an important factor in Russia's macroeconomic competitiveness. We believe that it is possible to increase labor productivity by focusing on the economic mechanism through economic management methods. One of the economic methods of management is commercial calculation. The article defines the directions of the application of the internal commercial calculation taking into account modern risk-oriented approaches to the management of the firm.

Keywords: commercial calculation, economic management method, risk-oriented approach to management.

ОСНОВОПОЛОЖНІ ПРИНЦИПИ ІНЖИНІРИНГОВОЇ ТЕОРІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

І. Б. САДОВСЬКА,

*заведуюча кафедрою кафедри учета, аудита и анализа, д.э.н.,
профессор*

*Луцький національний технічний університет
Луцьк, Україна*

Принципи, як основоположні правила формування певної теорії, потребують наукового обґрунтування і практичного ствердження. Найбільш суттєвим із принципів інжинірингової теорії управлінського обліку є принцип орієнтації на досягнення максимальної якості послуг із обліково-інформаційного забезпечення системи управління і менеджменту, а також якості обліково-інформаційного продукту. За основу тлумачення принципу якості доцільно взяти класичні і сучасні методи менеджменту якості. Класичні методи менеджменту якості базуються на технічних підходах. Сучасні методи менеджменту якості відрізняються соціальною спрямованістю в широкому розумінні. Вони найбільш повно відображені в концепції «загального управління якістю».

Ключевые слова: управленческий учет, организация учетных процессов, инжиниринговая теория

Едвард Демінг одним із перших звернув увагу на організаційні аспекти управління якістю, роль вищого керівництва та управлінські аспекти забезпечення якості. Едвард Демінг - американський вчений, статистик і консультант із теорії управління якістю. Найбільшу популярність Демінг отримав за свої інноваційні пропозиції щодо реорганізації підприємств, які широко використовувалися в Японії та інших країнах під назвою «бережливе виробництво». Дослідження та методичні розробки Демінга покладено в основу сучасної концепції менеджменту якості. Демінг сформулював 14 основоположних принципів для керівництва підприємств. Для реалізації цих достатньо простих принципів в системі управлінського обліку доцільно розробити та впровадити комплекс заходів.

Щодо постійного покращення якості, в комплексі заходів може бути періодичний перегляд та підвищення вимог щодо предметної сутності, методик, інжинірингового інструментарію, способів і прийомів управлінського обліку, удосконалення та оновлення

методологічних підходів до планування, обрання стратегії та визначенні мети і місії.

Філософія недопустимості помилок і непрофесійних суджень передбачає запровадження системи постійного безперервного навчання професійних бухгалтерів, удосконалення облікових технологій, включаючи клауд-технології, дотримання принципу «нуль помилок», «нуль неякісних облікових продуктів», «нуль неефективних технологій», «нуль непрофесійних кадрів» тощо. Такий підхід призведе до підвищення довіри до професії і до розвитку економіки на мікро- і макрорівнях.

Принцип виключення необхідності масового контролю базується на розробці методик забезпечення якості на всіх етапах здійснення діяльності системи управлінського обліку: від початкового етапу споглядання і спостереження за фактами економічного життя до завершального етапу узагальнення і передачі інформаційного продукту. Витрати на забезпечення якості повинні переважати витрати на масовий контроль облікової системи. Контроль не задля контролю, а для виявлення слабких ланок, на які потрібно посилити весь потенціал в даний час і в даному місці. Такий підхід доводить теорія обмежень, запропонована Еліяхом Голдраттом, в основі якої покладено концепцію менеджменту щодо концентрації організаційних ресурсів на усунення обмежень у вигляді слабких ланок, що дозволяє успішно вирішувати безліч протиріч: між строками і якістю, вартістю та витратами, необхідною продуктивністю і наявними ресурсами.

Принцип моніторингу оснований на оцінці результатів функціонування системи управлінського обліку та розрахунку ризиків безвідповідальності і низького професіоналізму.

Принцип зниження витрат за рахунок підвищення якості вхідного інформаційного продукту та продуктивності системи. Для його реалізації рекомендуємо введення інноваційних технологій в інформаційні системи фіксування і фільтрування вхідної інформації – фінансової та не фінансової.

Постійне підвищення кваліфікації та безперервне навчання облікового персоналу є одним із важливих принципів з точки зору посилення симбіозу інженерного і економічного мислення у фахівців з управлінського обліку. Реалізація даного принципу можлива через запровадження щорічних програм навчання та атестації (сертифікації на відповідність професійним вимогам) облікового персоналу. Постійне оновлення законодавчої бази та проведення навчальних

тренінгів для інформування облікового персоналу про нормативно-правові зміни, що сприятиме формуванню інжинірингових конструкцій для вирішення проблемних питань, пов'язаних з інноваційними трансформаціями.

PRINCIPLES OF THE ENGINEERING THEORY WITH MANAGERIAL ACCOUNTING ORGANIZATION

SADOVSKAYA I. B.,

*head of accounting, audit and analyses department, Doctor of Economics,
professor*

Lutsk National Technical University

Lutsk, Ukraine

The principles as fundamental rules of formation of the theory demand scientific approach. Classical methods of management are based on technical approaches. Private theories can include social participation. The most interesting at the same time is the concept of management of cost.

Keywords: management accounting, organization of registration processes, engineering theory

ОЦЕНКА ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПЕРМСКОГО КРАЯ

А. А. ХАРИНА,

аспирант 2 года обучения

специальности «Бухгалтерский учет, статистика»

Пермский государственный

национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

В статье рассмотрена динамика влияние финансирования государственной поддержки на рост основных показателей деятельности сельскохозяйственных организаций Пермского края за период с 2005–2016 гг. Проанализирован показатель рентабельности сельскохозяйственного производства с учетом субсидий. Произведены расчеты по окупаемости вложенных затрат. Данные показатели выявили фактическую потребность сельхозтоваропроизводителей в финансовых ресурсах и их влиянии на развитие отрасли Пермского края.

Ключевые слова: сельское хозяйство, Пермский край, оценка, рентабельность, затраты, субсидии, эффективность государственной поддержки

Сельское хозяйство – стратегическая, важнейшая отрасль экономики, которая обеспечивает оптимальное развитие народного хозяйства, его равновесность и вместе с тем национальную безопасность страны [1].

Развитие сельского хозяйства невозможно без государственной поддержки. Основные направления развития государственной поддержки сельхозорганизаций являются:

- организация взаимодействия кредитных организаций федерального, регионального и местных уровней управления экономикой на принципах системного подхода к решению задач развития сельского хозяйства в местах производства;

- мониторинг финансово-кредитных отношений в аграрной сфере экономики, а так же обеспечение финансовой безопасности кредитным организациям и защиты экономических интересов и собственности сельских товаропроизводителей;

- методическое и аналитическое обеспечение финансово-кредитных отношений;

- проведение закупок сельскохозяйственной продукции при государственной поддержке доходов сельских товаропроизводителей;
- финансовая поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей [2].

Незначительный экономический рост валовой продукции сельскохозяйственных товаропроизводителей Пермского края был достигнут за счет государственного финансирования по программе «Развитие сельского хозяйства и устойчивое развитие сельских территорий в Пермском крае», реализуемой с 2013 г. в рамках провозглашенной на федеральном уровне Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации. Это программа является базовым системным документом по развитию сельского хозяйства, пищевой и перерабатывающей промышленности в регионе и рассчитана на период с 2014 по 2020 гг. Предусматривается финансовое обеспечение, механизмы и целевые показатели ее реализации. Ранее действующая программа по поддержке сельского хозяйства в 2008–2012 гг. до конца не была выполнена.

Одной из наиболее актуальных задач развития аграрного сектора в регионе является создание благоприятного инвестиционного климата и активизации инвестиционной деятельности всех хозяйствующих субъектов [2]. На современной этапе одним из основных показателей оценки эффективности системы государственной поддержки является «уровень рентабельности сельскохозяйственного производства с учетом субсидий». Однако показатель «уровень рентабельности» с учетом затрат только на реализованную, а не валовую продукцию, не отражает результативность всего сельхозпроизводства, поскольку лишь часть произведенной продукции является товарной, остальная используется внутри сельхозорганизаций [4].

С 2005 по 2011 год в Пермском крае отрицательный уровень рентабельности затрат увеличился на 3,3 % или в 6 раз с 0,64 % до 3,94 %, что характеризует убыточность сельскохозяйственной отрасли и превышение расходов над доходами сельхозорганизаций. На один вложенный рубль в 2011 году организации понесли убытки на 3,94 копейки. Часть затрат были компенсированным субсидиями из бюджетов разных уровней, так в 2005 году (таблицы 1 и 2) субсидии составили 554 млн руб., в 2011 – 1 838 млн руб., что превышает показатель 2005 года в три раза. Уровень рентабельности с учетом субсидий увеличился в 1,44 раза (табл. 1 и 2).

С 2014 по 2015 наблюдается положительная эффективность государственной политики в сельскохозяйственной отрасли. Уровень рентабельности повысился с 3,19 % до 7,19 %. Организации стали по-

лучать прибыль. При анализе влияния субсидий на уровень рентабельности выявляется снижение с 18,79 % до 18,16 %, за счет уменьшения сумм субсидий на 353 млн руб.

В 2016 году сумма субсидий по сравнению с 2015 годом увеличилась на 11 млн руб., а рентабельность с учетом субсидий понизилась на 6,76 % и составила 11,4 %, что характеризует недостаток анализа эффективности государственной поддержки через показатель «уровень рентабельности».

В условиях высокой кредиторской и дебиторской задолженности, нестабильности цен, низкой товарности продукции, несовершенства действующего законодательства в области государственного регулирования сельского хозяйства необходимо оценить результаты экономической деятельности сельскохозяйственных организаций и эффективность их поддержки с помощью таких показателей, как фактический и нормативный коэффициенты окупаемости затрат на основное производство, соответствующие коэффициенты государственной поддержки основного производства, рассчитываемые по данным бухгалтерской отчетности [4].

В связи с вышеизложенным, используя мнения ряда ученых, на основании системы показателей экономической деятельности агропромышленного комплекса Пермского края, предлагаем расчеты по окупаемости вложенных затрат проводить на основе полученной выручки с учетом и без учета дебиторской задолженности, а также с учетом субсидий из бюджета.

Таблица 1

*Результаты деятельности сельскохозяйственных организаций
Пермского края за 2005–2011 годы**

<i>Показатели</i>	<i>2005 г.</i>	<i>2008 г.</i>	<i>2011 г.</i>
Выручка от реализации, млн руб.	7 905	11 708	14 622
Затраты на основное производство, млн руб.	10 830	16 304	19 456
Себестоимость реализованной продукции, млн руб.	7 521	11 005	13 478
Субсидии из бюджета, млн руб.	554	1 538	1 838
Прибыль до налогообложения с учетом субсидий, млн руб.	506	1 133	1 307
Прибыль до налогообложения без учета субсидий, млн руб.	-48	-405	-531
Уровень рентабельности без учета субсидий, %	-0,64	-3,68	-3,94

Окончание табл. 1

Уровень рентабельности с учетом субсидий, %	6,73	10,3	9,7
Фактический коэффициент окупаемости затрат без учета субсидий	0,73	0,718	0,752
Коэффициент окупаемости затрат с учетом субсидий	0,781	0,812	0,846
Дебиторская задолженность, млн руб.	946	2 815	2 269
Доля дебиторской задолженности к выручке от реализации, %	0,12	0,24	0,16
Реальный коэффициент окупаемости затрат с учетом дебиторской задолженности	0,64	0,55	0,63
Коэффициент государственной поддержки сельскохозяйственного производства	0,051	0,094	0,094
Нормативный коэффициент государственной поддержки сельскохозяйственного производства	0,57	0,582	0,548

* Таблица составлена автором по основании статотчетности Пермского края [7].

Таблица 2

*Результаты деятельности сельскохозяйственных организаций
Пермского края за 2014–2016 годы**

<i>Показатели</i>	<i>2014 г.</i>	<i>2015 г.</i>	<i>2016 г.</i>	<i>Среднее значение за 2005–2016 гг.</i>
Выручка от реализации, млн руб.	18 222	22 176	21 210	15 973,83
Затраты на основное производство, млн руб.	21 729	25 271	25 924	19 919,00
Себестоимость реализованной продукции, млн руб.	15 468	18 771	19 178	14 236,83
Субсидии из бюджета, млн руб.	2 412	2 059	2 070	1 745,17
Прибыль до налогообложения с учетом субсидий, млн руб.	2 906	3 409	2 186	1 907,83
Прибыль до налогообложения без учета субсидий, млн руб.	494	1 350	116	162,67
Уровень рентабельности без учета субсидий, %	3,19	7,19	0,6	0,45
Уровень рентабельности с учетом субсидий, %	18,79	18,16	11,4	12,51

Окончание табл. 2

Фактический коэффициент окупаемости затрат без учета субсидий	0,839	0,878	0,818	0,79
Коэффициент окупаемости затрат с учетом субсидий	0,95	0,959	0,898	0,87
Дебиторская задолженность, млн руб.	3 417	3 743	3 289	2 746,50
Доля дебиторской задолженности к выручке от реализации, %	0,19	0,17	0,16	0,17
Реальный коэффициент окупаемости затрат с учетом дебиторской задолженности	0,68	0,73	0,69	0,65
Коэффициент государственной поддержки сельскохозяйственного производства	0,111	0,081	0,08	0,09
Нормативный коэффициент государственной поддержки сельскохозяйственного производства	0,461	0,422	0,482	0,51

* Таблица составлена автором по основании статотчетности Пермского края [7].

Фактический коэффициент окупаемости затрат на основное производство ($K_{оз.ф.}$) отражает насколько выручка от реализации продукции (B) покрывает понесенные сельхозорганизациями затраты на основное производство ($З$), и рассчитывается по формуле:

$$K_{оз.ф.} = B/Z \quad (1)$$

Динамика изменения этого показателя за 12 лет незначительно колебалась с 0,73 в 2005 году до 0,818 в 2016 году. В целом по Пермскому краю организациями не покрывались затраты на основное производство выручкой от реализации продукции.

Для анализа влияния субсидий изменим коэффициент окупаемости затрат на величину субсидий на основное производство ($Суб_{ос.пр.}$) и получим коэффициент окупаемости затрат с учетом субсидий на основное производство ($K_{оз.суб.ос.пр.}$):

$$K_{оз.суб.ос.пр.} = \frac{B + Суб_{ос.пр.}}{З} \quad (2)$$

Данный показатель позволяет оценить влияние бюджетного финансирования на окупаемость затрат. С 2005 по 2015 г.г. намечается

небольшое снижение затрат сельхозорганизаций с 0,781 по 0,959, что характеризует недофинансирование сельскохозяйственной отрасли, в результате даже субсидии не смогли покрыть затраты понесенные в основном производстве.

Дебиторская задолженность сельхозорганизаций влияет на финансово-хозяйственную деятельность, оказывает прямое или косвенное влияние на денежные потоки от реализации продукции, уровень доходности. Недополученные денежные средства, отвлеченные из оборота, не могут быть использованы для покрытия произведенных затрат.

Доля дебиторской задолженности к выручке увеличивается с 2005 по 2016 год на 0,04% или на 2346 млн руб. Рассмотрим показатель, характеризующий реальную окупаемость затрат на основное производство сельхозорганизаций ($K_{оз,р}$) с учетом влияния дебиторской задолженности (ДЗ), определяемый по формуле:

$$Коз. р = \frac{В-ДЗ}{З} \quad (3)$$

Значение этого коэффициента в среднем за исследуемый период составило 0,65. Если бы оплата за реализованную продукцию производилась без задержек, то сельхозорганизациям не пришлось бы искать дополнительные источники на покрытие затрат от основного производства, а это составляет 36%.

При дальнейшем анализе государственной поддержки сельхозорганизаций необходимо определить нормативное значение следующих показателей.

Коэффициент государственной поддержки основного производства ($ГП_{о.п.}$) характеризует величину субсидий на 1 рубль затрат на основное производство, то есть отражает участие государства в компенсации затрат [5]:

$$ГП_{о.п.} = С_{уб}/З \quad (4)$$

На базе данного показателя определяем нормативный коэффициент государственной поддержки основного производства. Для этого необходимо уточнить градацию показателя значений окупаемости затрат. Это связано с тем, что в ряде научных исследований встречается термин «суженное воспроизводство». С учетом предлагаемых изменений градация значений коэффициента окупаемости затрат будет выглядеть следующим образом:

- значение коэффициента менее 1,15 обеспечивает ссуженное воспроизводство;
 - значение коэффициента 1,15 – 1,3 обеспечивает простое воспроизводство;
 - значение коэффициента 1,3 и более обеспечивает расширенное воспроизводство, позволяющее сельхозорганизации развиваться [4].
- Для анализа показателя выбираем коэффициент на уровне 130 % возмещения затрат:

$$ГП_{о.п.н} = (3*1,3-B)/3 \quad (5)$$

В 2005 году государство компенсировало сельхозорганизациям 5 копеек из 1 рубля совокупных расходов (норматив 57 копеек), в 2016 году этот показатель возрос и составил 8 копеек (норматив 48 копеек). Данная система показателей отражает реальное финансовое положение сельского хозяйства Пермского края.

Таблица 3

*Нормативы бюджетной поддержки основного производства сельхозорганизаций Пермского края за 2005-2011 гг. **

Показатель	2005 год		2008 год		2011 год	
Значение коэффициента окупаемости затрат	1,15	1,3	1,15	1,3	1,15	1,3
Норматив потребности в субсидиях, млн руб.	12454	14079	18750	21195	22374	25291
Дополнительная потребность в субсидиях, млн руб.	4 550	6 174	7 042	9 487	7 752	10 671
Фактический уровень государственной поддержки, %	0,42	0,57	0,43	0,58	0,40	0,55

* Таблица составлена автором по основании статотчетности Пермского края [7].

Таблица 4

*Нормативы бюджетной поддержки основного производства
сельхозорганизаций Пермского Края за 2014–2016 гг.**

Показатель	2014 год		2015 год		2016 год	
	Значение коэффициента окупаемости затрат	1,15	1,3	1,15	1,3	1,15
Норматив потребности в субсидиях, млн руб.	24988	28248	29062	32852	29813	33701
Дополнительная потребность в субсидиях, млн руб.	6 766	10 026	6 886	10 676	8 603	12 491
Фактический уровень государственной поддержки, %	0,31	0,46	0,27	0,42	0,33	0,48

* Таблица составлена автором по основании статотчетности Пермского края [7].

Рассмотрим потребность сельского хозяйства Пермского края в субсидиях (таблица 3, 4). Согласно расчетам сельскохозяйственные предприятия за период 2005–2016 годы недополучили значительные суммы, например в 2005 – 4 550 млн руб. при простом способе воспроизводства и 6 174 млн руб. при расширенном способе воспроизводства. За анализируемый период потребность в дополнительном финансировании в 2016 году возросла в два раза по сравнению с 2005 годом. Средний уровень государственной поддержки за 12 лет составил 44 % от необходимой потребности. Это негативно сказывается на развитии отрасли в регионе, поэтому наряду с увеличением финансирования, необходимо направлять бюджетные средства в развивающиеся и платежеспособные предприятия, ужесточить контроль за расходованием выделенных целевых средств бюджетов разных уровней.

Процесс производства в низкоэффективных хозяйствах необходимо осуществлять на основе организационного объединения с прибыльными товаропроизводителями, которые предоставляют инвестиции, оборотные средства и технику, а так же с использованием горизонтальной и вертикальной интеграции с предприятиями агропромышленного комплекса. Государственные механизмы должны обеспечить стимулирование этих процессов [2].

Для покрытия дефицита потребности в инвестициях необходимо привлекать потенциальных инвесторов и также участвовать в госпрограммах льготного кредитования.

Список литературы

1. Добрынин В.А. Актуальные проблемы экономики агропромышленного комплекса. Уч. пособие. М.: Изд-во МСХА, 2001. С. 402.
2. Шешукова Т. Г., Харина А. А. к вопросу российской продовольственной безопасности// Индустриальная цивилизация: прошлое или будущее России?: материалы III Пермского конгресса ученых-экономистов: в 2 т. / Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2017. – Т. 2. – С. 208–213.
3. Бондина Н. Н. Повышение экономической эффективности сельскохозяйственного производства на основе совершенствования финансового механизма: монография. Пенза: Пензенская сельскохозяйственная академия, 2013. –171 с.
4. Бондин И. А., Бондина Н. Н. Направления государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей// Региональная экономика: теория и практика. 2014. № 28. С. 48–54.
5. Стадник А., Шелковников С., Николаенко Н. Система показателей экономической деятельности и бюджетной поддержки сельскохозяйственных организаций// АПК: экономика, управление. – 2010. – № 7. С. 63–65.
6. Результаты деятельности сельскохозяйственных организаций по муниципальным районам края- точка доступа <http://agro.permkrai.ru/analitika/rezultaty-deyatelnosti-selskokhozyaystvennykh-organizatsiy-po-munitsipalnym-razonom-kraya/>(Дата обращения к сайту 01. 07.2017).
7. Итоги развития агропромышленного комплекса Пермского края сайт- <http://agro.permkrai.ru/analitika/itogi-razvitiya-agropromyshlennogo-kompleksa-permskogo-kraya/> (дата обращения к сайту 01.07.2017).

ANALYSIS OF ECONOMIC ACTIVITIES AND GOVERNMENT SUPPORT OF PRIMARY PRODUCTION OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS OF PERM REGION

HARINA A. A.,

2nd year postgraduate student of Accounting and Statistics

Perm State University

Perm, Russia

The article considers the dynamics of the impact of funding state support for the growth of the basic indicators of activity of agricultural organizations of the Perm region for the period 2005 - 2016. Analyzed the profitability of agricultural production, including subsidies. The calculations for return on investment costs. These indicators revealed the actual need of agricultural producers to financial resources and their impact on the development of the industry of the Perm region.

Keywords: agriculture, Perm region, evaluation, profitability, costs, subsidies, efficiency of the state support.

РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Л. В. ШАЛАЕВА,

доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, к.э.н.

Пермская государственная сельскохозяйственная академия

им. Д. Н. Прянишникова

Пермь, Россия

Основой для реализации преимуществ стратегического управленческого учета, в том числе стратегического планирования и бюджетирования является структурирование организации по центрам финансовой ответственности, предполагающее декомпозицию стратегических целей и задач и разработку стратегических целевых установок, частных стратегий по бизнес-процессам в разрезе центров финансовой ответственности. Наиболее значимые аспекты развития и совершенствования стратегической децентрализации представлены в данной статье. Целью исследования является разработка практических рекомендаций по постановке стратегического управленческого учета на основе декомпозиции стратегических целей, задач и разработки стратегических целевых установок для повышения эффективности и конкурентоспособности организации. В результате исследования разработаны практические рекомендации по постановке стратегического управленческого учета на основе декомпозиции стратегических целей и задач в разрезе центров финансовой ответственности. Определена совокупность и иерархическая зависимость центров финансовой ответственности, разработана система экономических показателей для контроля и оценки тенденций сферы управления соответствующих центров.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, финансовая структура организации, центр финансовой ответственности, декомпозиция, децентрализация

Стратегическая децентрализация является базой для постановки современной модели стратегического управленческого учета, углубленной обоснованной разработки и оптимизации стратегии организации.

Отдельные аспекты стратегического учета и анализа, разработки и обоснования стратегии нашли отражение в трудах зарубежных авторов: И. Ансоффа [1], М. Портера [2], Ф. Котлер [3] и др. и отечественных ученых: И.Н. Богатой [4], В. Э. Керимова [5,6], С. И. Крылова [7], Н. Н. Ильшевой [8]. Проблемы оптимизации финансовой структуры организации представлены в трудах Е. И. Степаненко [9,10], Д. И. Кокурин [11], Т. Г. Шешуковой [12] и др., в том числе организаций агропромышленного комплекса – в трудах А. Х. Жемухова [13], Р. Е. Мансурова [14] и др.

Несмотря на это, в настоящее время остаются актуальными проблемы совершенствования инструментария стратегического учета и анализа, в том числе совершенствования финансовой структуры организации на основе её декомпозиции по центрам финансовой ответственности.

По мнению Д. И. Кокурина, В. С. Волкова, Е. И. Сафиуллиной, К. Н. Назина решением данной проблемы может быть переход к децентрализованным плоским структурам управления с минимальным набором иерархических ступеней [11]. Стратегическая децентрализация повышает ориентацию на доход (прибыль) и расчетливость бизнес – управленцев, а также степень ответственности должностных лиц за результативность и эффективность принятых ими управленческих решений.

Для решения проблем совершенствования организационных структур предприятия учёные предлагают разные модели, в том числе внедрение высокоэффективной управленческой технологии – процессно-ориентированного бюджетирования (ActivityBasedBudgeting – ABB). Бюджетирование, в том числе стратегическое является базой и важнейшей функцией стратегического управленческого учета и системы бюджетного управления. Бюджетное управление предполагает построение финансовой структуры предприятия – иерархической системы центров финансовой ответственности предприятия.

Специалисты едины во мнении о необходимости построения децентрализованной системы управления и делегирования части управленческих полномочий на более низкие уровни иерархии управления. Отдельные дефиниции сущности финансовой структуры организации приведены в табл. 1 [15].

Таблица 1

*Экономическая сущность категории
«финансовая структура организации»*

<i>Автор</i>	<i>Определение</i>
М. А. Вахрушина	Децентрализованная структуру управления с выделением центров ответственности – структурных подразделений организации во главе с руководителем, несущим ответственность за результаты работы подразделения.
О. Д. Каверина	Иерархическая система центров финансовой ответственности предприятия
К. В. Щиборщ	Организационная финансовая структура включает количество и функции служб аппарата управления, в чьи обязанности входят разработка, контроль, анализ бюджета предприятия, а также совокупность структурных подразделений, являющихся объектами бюджетирования, т.е. центрами ответственности, которым назначается бюджетный план и которые отвечают за его выполнение

Е. В. Зубарева	Система центров ответственности, определяющая их подчинённость, полномочия и ответственность, предназначенная для управления деятельностью организации.
Н. В. Владимцев и А. С. Денисова	Совокупность взаимоувязанных и соподчиненных центров ответственности, которая основана на организационно-функциональной структуре, но не всегда с ней совпадает.
В.А. Маняева	Финансово-целевое структурирование, основанное на механизме делегирования полномочий и распределения ответственности за финансово-экономические показатели деятельности бизнес-процессов. Обязательным условием при этом является то, что финансово-целевая структура должна соответствовать структуре бизнес-процессов организации и стратегическим целям, поставленным перед хозяйствующей системой.
М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури	Логическая взаимосвязь уровней менеджмента и функциональных областей, организованных так, чтобы обеспечить эффективное достижение целей.

Источник: авторская разработка

По мнению автора в основе построения финансовой структуры организации должно быть обоснованное распределение контролирующих и регулирующих полномочий между менеджерами среднего уровня и высшим руководством, ориентированное на повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений, предполагающее солидарную ответственность за финансовые результаты деятельности компании.

Авторы в целом единодушно увязывают финансовую структуру организации с выделением центров финансовой ответственности в системе бюджетного управления. При этом вычленение из организационной структуры центров ответственности является проявлением децентрализации управления и одним из важнейших условий внедрения стратегического управленческого учета.

В настоящее время наблюдается значительное многообразие трактовок понятия «центр ответственности», которые можно условно разделить на следующие направления: организационно-функциональное и планово-учетное.

Первое направление встречается в официальной терминологии СИМА (Chartered Institute of Management Accountants – Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету), где центр ответственности характеризуется как подразделение или организаци-

онная функция, за результаты деятельности которых непосредственно отвечает определенный менеджер.

Центр ответственности рассматривается как структурное подразделение, сегмент управленческой системы организации, нацеленный на достижение поставленных перед ним целей и задач, осуществляющий функции контроля, координации и регулирования, действующий по принципу персональной ответственности менеджера, возглавляющего данный центр.

В ряде определений для трактовки центра ответственности рассматривается процесс принятия управленческих решений. В частности, П. Атрилл считает, что организационные подразделения обычно выделяются по выпускаемой продукции и/или по географическому месторасположению, а менеджеры этих подразделений получают возможность по своему усмотрению принимать решения по различным аспектам деятельности подразделений [2].

Сторонниками планово-учетного направления являются специалисты в сфере управленческого, в том числе стратегического учета и контроля, в частности В. Э. Керимов [5], Н. М. Блаженкова [16] и др.

Блаженкова Н. М. позиционирует центр ответственности (центр отчетности) как часть организации, по которой целесообразно аккумулировать учетную информацию о деятельности такого центра [16]. В.Э. Керимов в качестве центра ответственности признает «часть управленческой системы организации, по которой контролируются как произведенные затраты, так и полученный доход или процесс его инвестирования. Руководитель центра несет ответственность за процесс формирования данных показателей» [6].

Обобщая накопленный опыт и учитывая специфику современных систем управления и стратегического управленческого учета, считаем, что центром финансовой ответственности (центром ответственности) является сегмент финансовой структуры организации, ориентированный на достижение стратегических целей и задач, гибко реагирующий на изменения стратегии организации и внешней среды, имеющий полномочия контролировать и координировать бизнес-процессы в ходе реализации стратегии предприятия, несущий ответственность за уровень результативности и эффективности подконтрольных бизнес-процессов [15].

Исходя из этого, под финансовой структурой организации можно понимать иерархическую систему стратегических центров финансовой ответственности, логически связанных между собой, с основными бизнес-процессами, стратегическими целями и задачами.

Для эффективного функционирования центр финансовой ответственности должен соответствовать следующим требованиям:

- соответствие производственной и организационной структуре предприятия;
- ориентация на стратегию и основные тенденции внешней среды;
- гибкость и способность самосовершенствоваться;
- отношения к конкретному уровню иерархической системы управления;
- закрепление определенной сферы полномочий и ответственности;
- соответствие общей корпоративной культуре управления;
- наличие ограниченного подконтрольного пространства и системы ключевых количественных и качественных измерителей для оценки его соответствия стратегическим установкам;
- участие в разработке стратегии организации и стратегического плана (бюджета) её реализации;
- формирование системы внутренней управленческой отчетности с уровнем детализации, достаточным для принятия управленческих решений данным центром финансовой ответственности либо вышестоящим;
- высокая степень принятия самостоятельных оперативных управленческих решений;
- наличие высококвалифицированных кадров во главе центра, ориентированных на развитие, повышение квалификации, и несущих персональную ответственность (материальную, моральную) за результаты функционирования центра.

В соответствии с выше изложенным, формирование центров финансовой ответственности является актуальной проблемой, решение которой способствует постановке высокоэффективных моделей управления и стратегического управленческого учета.

При этом специалисты отмечают три варианта образования центра финансовой ответственности из подразделений, отраженных в организационной структуре [6]:

- вариант «один к одному» – центр финансовой ответственности образуется из отдельного подразделения тогда, когда оно достаточно для установления единой ответственности как за выполняемые функции, так и за ее финансовый результат;

- вариант «группировки» – центр финансовой ответственности образуется путем объединения нескольких подразделений с однотипными видами доходов или затрат; подразделений, выполняющих взаи-

мосвязанный комплекс работ; осуществляющих разные функции, но получающих общий конечный результат только в одном из них;

- вариант «разделения» – центр финансовой ответственности образуется путем выделения из одного подразделения двух (или более) частей, каждая из которых получает статус отдельного центра финансовой ответственности в тех случаях, когда есть подразделение, которое в силу своих функциональных обязанностей устойчиво выполняет работу для нескольких подразделений.

Анализ точек зрения отечественных и зарубежных исследователей по вопросу классификации видов центров финансовой ответственности позволяет сделать вывод об определенной общности в отношении данного вопроса. Прежде всего, специалисты предлагают классификацию центров финансовой ответственности в разрезе объектов стратегического управления и выделяют центр расходов, центр доходов, центр прибыли и центр инвестиций. Схожей является группировка по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, в рамках которой выделяют центры текущих затрат, центры инвестиций, центры продаж и центры прибыли. При этом многие ученые полагают, что принципиальной разницы в классификации центров ответственности по двум названным признакам не наблюдается и контролируемое пространство и полномочия центра расходов и центра текущих затрат аналогичны.

В ходе исследования определилась следующая авторская позиция относительно сущности издержек, затрат, расходов.

Под издержками организации следует понимать часть затрат и (или) расходов, понесенных в связи с отказом от альтернативного потребления ресурсов. Издержки могут быть исчислены на базе фактических цен или рыночной оценки ресурсов с позиции наиболее эффективного их использования.

Затраты представляют собой совокупность экономических ресурсов хозяйствующего субъекта, сформированных, а также трансформированных в процессе деятельности организации и представленных в виде активов организации; это ключевой показатель для оценки потенциала организации, её конкурентных позиций, внешних возможностей и рисков реализации стратегии. Затраты имеют способность окупаться и приносить экономические выгоды в будущем.

Расходы являются частью затрат, понесенных с целью извлечения доходов в течение отчетного периода и ведущих к уменьшению капитала организации; это в том числе денежные траты в наличной и безналичной формах и кредиторская задолженность.

Данная дифиниция подтверждает взаимосвязь категорий «издержки», «затраты», «расходы», но и наличие существенных отличий в их сущности.

По нашему мнению затраты как объект управления необходимо рассматривать в качестве базы формирования расходов организации и причины уменьшения её собственного капитала. При этом важно помнить о том, что поле затрат намного шире поля расходов. Не все затраты ведут к признанию расходов в текущем отчетном периоде и участвуют в формировании финансовых результатов деятельности организации, но все расходы формируются на базе затрат. В соответствии с этим положением считаем целесообразным разделение полномочий и ответственности по двум взаимосвязанным видам центров ответственности:

- центры входящих затрат – сегменты управленческой структуры, контролирующие формирование и трансформацию активов организации;

- центры расходов (исходящих затрат) – сегменты управленческой структуры, контролирующие формирование расходов организации в результате выбытия активов и (или) увеличения обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала организации. В качестве контролируемого объекта выступает часть затрат организации, признаваемая в качестве расходов и участвующая в формировании финансовых результатов. Деятельность данного центра напрямую связана со спецификой учетной политики организации в части признания расходов [15].

С целью управления уровнем доходов организации ученые предлагают формирование центров доходов и, в ряде случаев, в качестве альтернативы выделяют центр выручки или центр продаж. В данном случае можно проводить частичную аналогию между центром выручки и центром продаж, но не более. Выручка, несомненно, является стратегическим видом доходов организации, управление которым должно быть сосредоточено в отдельном сегменте управленческой структуры. При этом не следует в название центра ответственности включать лишь один ключевой показатель из числа многих, характеризующих результативность и эффективность процесса продаж. Более приемлемой по нашему мнению является категория «центр продаж».

Центры продаж – сегменты управленческой структуры, контролирующие объем и структуру сбыта продукции (работ, услуг) на внутреннем или внешнем рынках, качество отношений с потребителями, ценовую и кредитную политику, систему расчетов с потребителями и др.

В состав доходов организации помимо выручки входят разнообразные прочие доходы, в ряде случаев оказывающие существенное влияние на финансовый результат. В связи с этим, целесообразно в финансовой структуре выделить управленческий сегмент более высокого уровня иерархии – центр доходов.

Центры доходов – сегменты управленческой структуры, контролирующие уровень конкурентоспособности стратегических позиции организации на внутреннем или внешнем рынках, процесс стратегического ценообразования, ключевые параметры формирования отношений с потребителями, а также прочие доходы организации.

В современных условиях ведения бизнеса все большее значение придают развитию инновационной деятельности, полномочия регулирования которой специалисты предлагают закрепить за центром инвестиций. Центры инвестиций - сегменты управленческой структуры, контролирующие результативность и эффективность инвестиционных процессов, уровень рентабельности вложенного капитала, сроки окупаемости проектов, процесс приращения рыночной стоимости предприятия.

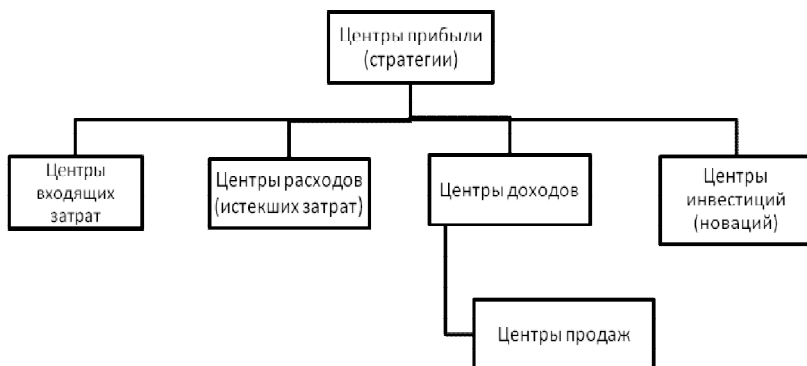


Рис. 1. Взаимосвязь и подчиненность центров финансовой ответственности

Источник: авторская разработка

Высший уровень финансовой структуры организации связан с деятельностью центров прибыли, которые несут прежде всего ответственность за координацию действий выше названных центров ответственности в процессе разработки и реализации стратегии компании, осуществляют функции стратегического контроллинга и мотивации.

В результате в составе финансовой структуры организации можно выделить следующие центры ответственности: центры входящих затрат, центры расходов (истекших затрат), центры продаж, центры доходов, центры инвестиции (инноваций), центры прибыли (стратегии), взаимосвязь и соподчиненность которых представлена на рис. 1 [15].

В системе классификации центров финансовой ответственности по целеполаганию внутрифирменного управления М. С. Рыбьянцева предлагает выделить:

- оперативные центры ответственности, в которых объектом управления является текущий процесс реализации тактического плана (бюджета), в том числе обеспечение выпуска и реализации продукции в заданных объемах и номенклатуре при оптимизации затрат; к данной группе можно отнести центры входящих затрат, центры расходов, центры продаж;

- стратегические центры, в которых объектом управления являются стратегические направления развития предприятия, в том числе центры доходов, центры инвестиций (инноваций) и центры прибыли (стратегии) [15].

Указанные выше центры могут быть многопрофильными и однородными [17]. В первом случае объектом стратегического управленческого учета выступает группа бизнес-процессов с разной специализацией, но связанных единой стратегической установкой, а во втором - однородные или конкретные виды бизнес-процессов или производственных ресурсов.

При формировании организационной структуры предприятия для каждого центра ответственности должны быть определены права и обязанности, в которых предусматривается круг решаемых самостоятельно вопросов и самостоятельность в принятии управленческих решений. В то же время определяются границы, за пределами которых центр ответственности должен передавать информацию вышестоящему центру либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Далее необходимо более четко сформулировать полномочия центров финансовой ответственности, учитывая при этом специфику финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций и требования к финансовой структуре в системе стратегического управленческого учета. В табл. 2 представлена авторская позиция относительно распределения управленческих полномочий между центрами финансовой ответственности в системе стратегического управленческого учета сельскохозяйственных организаций [15]. В ка-

честве высшего уровня управленческой системы представлены центры прибыли (стратегии), в частности центр стратегического планирования, центр стратегического контроллинга и центр мотивации. В совокупности данные структуры управления предназначены для разработки стратегии организации, её декомпозиции через систему ключевых показателей в процессе стратегического планирования и координации реализации стратегии на основе применения различных методов контроля и мотивации.

Таблица 2

Распределение управленческих полномочий по центрам финансовой ответственности в системе стратегического управленческого учета

<i>Центры финансовой ответственности</i>		<i>Объект управления</i>	<i>Стратегические цели и задачи</i>	<i>Вышестоящая структура</i>	<i>Подчиненные структуры</i>
<i>Группа</i>	<i>Вид</i>				
Центры входящих затрат	Центр внеоборотных активов	Формирование основных средств и нематериальных активов	Обеспечение стратегическими ресурсами, оптимизация материально-технического снабжения	Центры инвестиций (новаций), центры прибыли	Места и центры возникновения затрат в сфере снабжения и производства
	Центр МПЗ	Формирование материально-производственных запасов			
Центры расходов (истекших затрат)	Центр себестоимости	Формирование издержек обращения и себестоимости продаж	Оптимизация затрат на производство и сбыт	Центры прибыли, центры инвестиций	Места и центры возникновения затрат в сфере производства и сбыта
Центры расходов (истекших затрат)	Центр управленческих расходов	Формирование управленческих расходов	Оптимизация управленческих расходов	Центры прибыли, центры инвестиций	Места и центры возникновения затрат в сфере управления

Продолжение табл. 1

Цен- тры про- даж	Центр внешнего рынка	Позиция на внешнем рын- ке	Удовлетво- рение по- требностей клиентов, рост доли целевого сегмента рынка	Центры дохо- дов, центры прибы- ли, цен- тры инве- стиций	Места и центры возникно- вения за- трат в сфере сбыта
Цен- тры про- даж	Центр внутренне- го рынка	Позиция на внутреннем рынке	Удовлетво- рение по- требностей клиентов, рост доли целевого сегмента рынка, пост- продажное обслужива- ние	Центры доходов, центры прибыли, центры инвести- ций	Места и центры возникно- вения за- трат в сфере сбыта
	Центр расчетов	Система расче- тов с потребите- лями	Предупреж- дение воз- никновения сомнитель- ных долгов		
Цен- тры дохо- дов	Центр стратегии продаж	Уровень конку- рентоспособно- сти продукта	Привлече- ние новых клиентов, предвосхи- щение но- вых потреб- ностей кли- ента	Центры прибы- ли, цен- тры инве- стиций	Центры продаж, места и центры возникно- вения за- трат в сфере сбыта
	Центр цено- образова- ния	Цены внутрен- него и внешнего рынка, транс- фертные цены	Прибыль- ность (рен- табель- ность) биз- неса		
	Центр кредито- вания	Система скидок и коммерческого кредитования потребителей	Привлече- ние новых клиентов		

Продолжение табл. 1

Цен- тры инве- сти- ций (нова- ций)	Центр денежных потоков	Денежные потоки	Рост объёма денежных потоков, фи- нансовая ус- тойчивость и платежеспо- собность	Центры прибыли, руководи- тель орга- низации, общее соб- рание ак- ционеров (учредите- лей, пай- щиков)	Цен- тры входя- щих затрат, центры расхо- дов, центры про- даж, центры дохо- дов
	Центр финан- совых вложе- ний	Внешние инвестиции	Рост прибыли и экономиче- ской стоимо- сти бизнеса	Центры прибыли, руково- дитель органи- зации, общее собрание акционе- ров (уч- редите- лей, пайщи- ков)	Цен- тры вхо- дящих затрат, цен- тры расхо- дов, цен- тры про- даж, цен- тры дохо- дов
	Центр произ- водственных новаций	Проекты совершенст- вования тех- нологий в сфере снаб- жения, про- изводства и сбыта	Снижение затрат на производство и сбыт		
	Центр управ- ленческих новаций	Проекты со- вершенство- вания техно- логий управ- ления	Совершенст- вование инфор- мационных тех- нологий		

Центры прибыли (стратегии)	Центр стратегического планирования	Стратегические направления развития бизнеса	Прибыльность (рентабельность) бизнеса, рост экономической стоимости бизнеса	Руководитель организации, общее собрание акционеров (учредителей, пайщиков)	Центры входящих затрат, центры расходов, центры продаж, центры доходов, центры инвестиций
	Центр стратегического контроллинга	Деятельность центров ответственности, стратегическое планирование (бюджетирование), контроль и анализ факторов деятельности	Оперативный мониторинг внешних и внутренних условий, сильных и слабых позиций организации		
	Центр мотивации	Кадры	Рост профессионализма, степени активности кадров, закрепление кадров, материальное стимулирование		

Источник: авторская разработка

При этом прочие центры финансовой ответственности также принимают участие в разработке и корректировке стратегии организации, в частности центры входящих затрат несут ответственность за разработку стратегии формирования основных производственных фондов организации и её материально-производственных запасов, центры расходов – стратегии производства, центры продаж и центры доходов – стратегии продаж, центры инвестиции (новации) – стратегии инвестиционной и инновационной деятельности.

В ходе разработки и реализации стратегии организации важнейшие функции выполняет центр стратегического контроллинга. Ос-

новой целью деятельности данного центра является поддержка стратегического потенциала организации.

Функции центра стратегического контроллинга необходимо оптимально распределить между подразделениями сельскохозяйственной организации: планово-экономической службой, службой стратегического управленческого учета, отделом внутреннего и внешнего контроля. Часть функций может быть закреплена за руководителем организации, его заместителями либо коллегиальными органами власти (правление, совет директоров, общее собрание акционеров и т.д.).

Не менее важное значение имеет деятельность центра мотивации. Объектом управления данного центра является основной стратегический ресурс – её персонал. Управление кадрами предполагает создание внутреннего микроклимата, благоприятного для реализации стратегии организации и внедрения инновации в стратегические бизнес-процессы. По мнению ряда специалистов «мотивация и квалификация стали основной центральной проблемой управления персоналом, а создание условий для более полного выявления его трудового потенциала приобрело ключевое значение для жизнеспособности организаций» [11].

Центр мотивации призван довести до персонала стратегические цели и задачи организации, провести их декомпозицию относительно каждого работника через систему должностных инструкций, увязать обязанности персонала с системой оплаты труда, материального и морального поощрения.

Среднее звено системы управления представлено центрами входящих затрат, расходов, доходов и инвестиций (новаций). На данном уровне происходит декомпозиция стратегических целей и задач по основным бизнес-процессам организации: снабжение, производство, сбыт, инвестиции.

Центры входящих затрат представлены центром внеоборотных активов и центром материально-производственных запасов. Центр внеоборотных активов связан со стратегической задачей обеспечения оптимального уровня обеспечения и размещения основных средств и нематериальных активов организации. Центр материально-производственных запасов несет ответственность за оптимизацию бизнес-процессов в сфере снабжения, складского хозяйства. Данные центры подчинены центрам инвестиций (новаций) и центрам прибыли (стратегии).

Центры расходов (истекших затрат) включают центр себестоимости, несущий ответственность за уровень себестоимости основных

видов продукции и эффективность производственных бизнес-процессов, и центр управленческих расходов, выполняющий задачу оптимизации уровня условно-постоянных затрат по организации производства и управления.

Центры доходов связаны прежде всего с детализацией стратегии продаж относительно рынков сбыта стратегических видов продукции, в том числе новой (модернизированной) продукции, ценовой политики организации и стратегии в сфере коммерческого кредитования потребителей. Центрам доходов напрямую подчинены центры продаж, в частности центр внешнего рынка, центр внутреннего рынка, центр расчетов.

Центры внешнего и внутреннего рынка несут ответственность за реализацию стратегии продаж в разрезе стратегических зон хозяйствования, контролируют показатели результативности и эффективности продаж, в частности объем и структуру продаж, рост доли целевого сегмента рынка, степень удовлетворения потребностей клиентов, качество постпродажного обслуживания, рентабельность продаж.

Центр расчетов контролирует сферу наличных и безналичных расчетов с потребителями, несет ответственность за уровень просроченной задолженности и сомнительных долгов, ориентирован на ключевые установки центра кредитования и напрямую подчинен центру денежных потоков.

Центры инвестиций (новации) связаны с реализацией главной стратегической цели организации – укреплением её стратегической позиции и конкурентоспособности путем разработки и внедрения новации во все стратегические бизнес-процессы организации: снабжение, производство, сбыт и управление. В составе данной структуры представлены центр финансовых вложений, контролирующий уровень доходности и риска внешних инвестиций; центр денежных потоков, контролирующий приток и отток денежной массы по всем стратегическим бизнес-процессам в разрезе стратегических зон хозяйствования, а также уровень платежеспособности организации, её финансовой независимости и устойчивости; центр производственных новаций, несущий ответственность за оперативность и эффективность реализации инновационных проектов в сфере производства; центр управленческих новаций, несущий ответственность за оперативность и эффективность реализации инновационных проектов в сфере управления и учетно-аналитического обеспечения выработки стратегических управленческих решений.

По каждому центру финансовой ответственности необходимо разработать систему количественных показателей, составляющих основу управленческой отчетности конкретного центра и характеризующих степень выполнения стратегических целей и задач организации (таблица 3) [15]. Решение данной проблемы встречается в научных трудах Н. А. Каморджановой [19], Е. А. Иванова [20] и др.

Таблица 3

Количественные показатели оценки деятельности сельскохозяйственной организации в разрезе центров финансовой ответственности

<i>Однородная группа центров финансовой ответственности</i>	<i>Центр финансовой ответственности</i>	<i>Показатели</i>
Центры входящих затрат	Центр внеоборотных активов	Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, фондоотдача, уровень технической годности, срок обновления
	Центр МПЗ	Стоимость материально-производственных запасов, срок хранения запасов, затраты на содержание складского хозяйства, размер недостач и потерь
Центры расходов (истекших затрат)	Центр себестоимости	Длительность производственного цикла, объём производства, ритмичность производства, себестоимость, качество продукции, доля брака, уровень отходов, рентабельность производства
	Центр управленческих расходов	Уровень управленческих расходов на 1 руб. объема продукции
Центры продаж	Центр внешнего рынка	Сроки отгрузки продукции, выполнения заказа, оперативность постпродажного обслуживания, структура продаж, рентабельность продаж, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, количество (объём) рекламаций и замены продукции,
	Центр внутреннего рынка	
	Центр расчетов	Период погашения дебиторской задолженности, доля просроченной, сомнительной задолженности покупателей

Окончание табл. 3

Центры доходов	Центр стратегии продаж	Количество новых клиентов, объём дополнительных продаж, объём новой и модернизированной продукции, её доля в общем объёме продаж, уровень конкурентоспособности основных видов продукции
	Центр ценообразования	Соотношение цен со средним уровнем по отрасли, региону, рынку, с уровнем цен основных конкурентов, доля маржинального дохода и прибыли в цене
	Центр кредитования	Размер скидок на 1 руб. выручки, прирост объёма продаж в натуральном и стоимостном выражении, уровень удовлетворенности покупателей
Центры инвестиций (новаций)	Центр денежных потоков	Рост объёма денежных потоков, дисконтированная норма поступления наличности, коэффициенты ликвидности, платежеспособности, финансовой независимости и устойчивости
	Центр финансовых вложений	Рентабельность вложенного капитала, процесс приращения рыночной стоимости предприятия.
	Центр производственных новаций	Период разработки нового продукта, сроки окупаемости проектов, доля новой продукции в общем объёме продаж
	Центр управленческих новаций	Срок подготовки управленческой отчётности, качество отчётной информации, качество системы коммуникаций, уровень оперативности принятия управленческих решений
Центры прибыли (стратегии)	Центр стратегического планирования	Валовая, операционная, чистая прибыль; рентабельность капитала, производства, продаж, экономическая добавленная стоимость, коэффициенты ликвидности, платежеспособности, финансовой независимости и устойчивости
	Центр стратегического контроллинга	Уровень конкурентоспособности основных видов продукции, динамика существенных тенденций макро- и микросреды, влияние факторов на результаты деятельности
	Центр мотивации	Среднесписочная численность персонала, средний возраст кадров, уровень удовлетворенности персонала работой, уровень образования и квалификации персонала, количество рацпредложений на 1 сотрудника, доля стимулирующих выплат в фонде заработной платы, коэффициент текучести кадров, темп роста производительности труда, снижение потерь

Источник: авторская разработка

Декомпозиция финансовой структуры организации по центрам финансовой ответственности позволяет более конструктивно подойти к вопросу разработки системы стратегической управленческой отчетности как базы для принятия стратегических управленческих решений.

Список литературы

1. Ансофф И. Стратегический менеджмент: Классическое издание. СПб.: Питер, 2009. 344 с.
2. Блаженкова Н. М. Центры ответственности в системе управленческого учета предприятия // Бухгалтерский учет. 2008. № 5. С. 75–79.
3. Богатая И. Н., Лазарева А. В. Практические аспекты использования стратегического анализа и учета в коммерческой организации // Учет и статистика. 2008. № 12. С. 165–170.
4. Жемухов А. Х. Проблема развития товарной стратегии на предприятии АПК // Вестник научных конференций. 2015. № 4–2(4). С. 68–69.
5. Иванов Е. А. Бюджетирование в учетно-аналитических системах многосегментных организаций: монография. Москва: ИНФРА-М, 2013. 168 с.
6. Ильшева Н. Н., Крылов С. И. Учет, анализ и стратегическое управление инновационной деятельностью: монография. М.: Финансы и статистика, 2014. 216 с.
7. Каморджанова Н. А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика: монография. Москва: Проспект, 2015. 187 с.
8. Керимов В. Э. Формирование системы учета по центрам ответственности в торговле // Бухгалтерский учет. 2007. № 10. С. 71–75.
9. Керимов В. Э. О постановке стратегического анализа в коммерческих структурах // Вестник Финансового университета. 2005. № 4. С. 58–66.
10. Кокурин, Д. И. Инновационная экономика (управленческий и маркетинговый аспекты). Москва: Экономика, 2011. 532 с.
11. Котлер Ф. Маркетинг в третьем тысячелетии. М.: АСТ, 2001. 272 с.
12. Крылов С. И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей: монография. М.: Финансы и статистика, 2010. 152 с.: ил.
13. Мансуров Р. Е., Марченко Г. Н., Алтынбаева Э. Р. Проблемы повышения экономической эффективности и конкурентоспособности

интегрированных агропромышленных структур: монография. Казань: КГЭУ. 2009. 331 с.

14. *Портер М.* Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / Пер. с англ М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 454 с. Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors

15. *Раметов А. Х.* Моделирование затрат и результатов по центрам ответственности // Бухгалтерский учет. 2008. № 3. С. 67–70.

16. *Раметов А. Х.* Модели построения управленческого учета в сельскохозяйственных организациях: монография. Москва: Дашков и К°, 2012. 170 с.

17. *Степаненко Е. И.* Оценка воздействия системы финансово-экономических показателей на выбор стратегии развития сельскохозяйственных производителей с применением микро-моделирования // Управленческий учет. 2008. № 5. С. 48–58.

18. *Степаненко Е. И.* Теория и методология системы показателей финансово-экономической деятельности организаций агропромышленного комплекса. М.: Маркетинг, 2007. 298 с.

19. *Шалаева Л. В.* Стратегический управленческий учет затрат в сельском хозяйстве: монография. Пермь: ИПЦ «Прокрость». 2014. 171 с.

20. *Шешукова Т. Г., Мухина Е. Р.* Развитие управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции: монография. Пермь: Изд-во Перм. нац. исслед. политехн. ун-та, 2015. 264 с.

THE DEVELOPMENT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING ON THE CENTERS OF FINANCIAL RESPONSIBILITY

SHALAEVA L. V.

associate professor of accounting and finance, PhD Econ.

Perm state agricultural academy of D.N. Pryanishnikov

Perm, Russia

Basis for realization of advantages of strategic management accounting, including strategic planning and budgeting is the structuring the organization for the centers of financial responsibility assuming decomposition of strategic objectives and tasks and development of strategic purposes, private strategy for business processes in a section of the centers of financial responsibility. The most significant aspects of development and improvement of strategic decentralization are presented

in this article. A research objective is development of practical recommendations about statement of strategic management accounting on the basis of decomposition of strategic objectives, tasks and development of strategic purposes for increase in efficiency and competitiveness of the organization. As a result of a research practical recommendations about statement of strategic management accounting on the basis of decomposition of strategic objectives and tasks in a section of the centers of financial responsibility are developed. The set and hierarchical dependence of the centers of financial responsibility is defined, the system of economic indicators is developed for control and assessment of tendencies of the sphere of management of the relevant centers.

Keywords: strategic management accounting, financial structure of the organization, center of financial responsibility, decomposition, decentralization

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

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МСФО ПРИ ОТРАЖЕНИИ В УЧЕТЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ФАКТОРИНГУ

М. А. ГОРОДИЛОВ,

*заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., доцент*

*директор департамента экономических, бухгалтерских и финансовых
экспертиз Пермской торгово-промышленной палаты*

Пермский государственный

национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

В статье рассматриваются актуальные вопросы, связанные с использованием МСФО при отражении в учете операций по факторингу. Обосновываются разные подходы в отражении операций по регрессному и безрегрессному факторингу в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, Международные стандарты финансовой отчетности, факторинг

На протяжении последних лет факторинг прочно вошел в практику российского бизнеса. Цель факторинга заключается не только в привлечении внешнего финансирования под уступку дебиторской задолженности (что само по себе отрадно, поскольку процедура перехода на факторинговое обслуживание обычно менее трудоемка, чем при традиционном кредитовании под обеспечение – залог или поручительство), но и в передаче банку (или факторинговой компании) риска неплатежеспособности дебитора (что применимо при безрегрессном факторинге). В последнем случае экономическая сущность факторинга сводится к комплексному продукту, совмещающему в себе (среди прочих) две важнейшие функции – привлечение внешнего финансирования и страхование дебиторской задолженности. В связи с этим следует согласиться с мнением Новиковой Н. Е., Новикова В. А., утверждающих, что факторинг – это «целый комплекс услуг, перечень и сочета-

ние которых определяются условиями конкретного договора, заключенного участниками сделки» [8].

Верным представляется и утверждение Никитина В. В. о том, что гражданское законодательство дословно не содержит понятие «факторинг» и не оперирует данным термином [7]. Анализ положений Гражданского кодекса действительно позволяет утверждать то, что договору факторинга по своей сущности очень близок договор финансирования под уступку денежного требования, который регламентируется главой 43 ГК РФ. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 06.02.2002 № 5659/01 по делу № А02-446/2001 прямо указал, что в соответствии с нормами главы 43 ГК РФ факторинг представляет собой *финансирование под уступку денежного требования* [19]. Аналогичные выводы сделаны, в том числе, и налоговыми органами: см. Письмо МНС России от 15.06.2004 № 03-2-06/1/1371/22 [17], УМНС России по г. Москве от 27.08.2004 № 24-14/55637 [18] (в комментируемых письмах указанные понятия применяются как *равнозначные* по своему содержанию). Таким образом, при последующем анализе будем исходить из тождественности договоров факторинга и финансирования под уступку денежного требования.

В соответствии со ст. 824 ГК РФ по договору финансирования под уступку денежного требования [и факторинга в том числе. *Примеч. авт.*] финансовый агент передает или обязуется передать другой стороне (клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (должнику), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование [3].

Предметом уступки, под которую предоставляется финансирование, может быть:

- денежное требование, срок платежа по которому уже наступил (существующее требование);
- право на получение денежных средств, которое возникнет в будущем (будущее требование) (п. 1 ст. 826 ГК РФ).

И именно этим факторинг отличается от уступки дебиторской задолженности – в последнем случае уступается, как правило, уже существующая дебиторская задолженность.

Факторинг рассматривается и как форма управления дебиторской задолженностью [5]. На основе договора факторинга банк (факторинговая компания) получает право требования задолженности от покупателя. После заключения договора факторинга поставщику следует оповестить покупателя о передаче прав требования задолженно-

сти банку (факторинговой компании). При этом, факторинг возможен тогда, когда в договоре поставки есть об этом условие (если указанное условие в первоначальном договоре отсутствует, то стороны могут предусмотреть такую возможность в дополнительном соглашении, заключаемом к договору поставки. Практикуется заключение и трехстороннего соглашения о факторинге, в котором участвует поставщик, покупатель и банк (факторинговая компания)).

В научной и специальной литературе выработался, в основном, единый подход, который предусматривает следующий порядок учета операций, связанных с факторингом:

Дебет **76**, субсчет «Расчеты с финансовым агентом»

Кредит **91**, субсчет «Прочие доходы»

- отражен доход от уступки права требования;

Дебет **91**, субсчет «Прочие расходы»

Кредит **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»

- списана стоимость уступленного требования (в балансовой оценке).

На дату получения финансирования от фактора:

Дебет **51** «Расчетные счета»

Кредит **76**, субсчет «Расчеты с финансовым агентом»

- поступили средства по договору факторинга от фактора – банка или факторинговой компании (в размере, как правило, до 90% от суммы дебиторской задолженности) и т.д.

Следует обратить внимание на то, что в рассматриваемой выше схеме корреспонденции счетов *дебиторская задолженность, учтенная продавцом при продаже товаров (работ, услуг), в момент получения финансирования при факторинге сразу же списывается со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»* независимо от вида последнего (регрессный или безрегрессный). Разницу в бухгалтерском учете операций при регрессном и безрегрессном факторинге не прослеживает большинство ученых и специалистов в указанной сфере, например: Авдеев В. В. [1], Васильев Д. А. [2], Никитин В. В. [7], Семенихин В. [22], Шоломова Е. В. [23] и др.

Так, к примеру, Семенихин В. утверждает, что «затраты, связанные с уступкой права требования (дебиторской задолженности), признаются в бухгалтерском учете прочими расходами (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99...) и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», и ... кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В таком случае у организации на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражается реализация дебиторской задолженности,

формируются обороты по прочим доходам и прочим расходам и финансовый результат от уступки денежного требования».

В противовес вышеизложенным, имеется и иная точка зрения. Так, Новикова Н. Е., Новиков В. А. предлагают: «для повышения достоверности сведений о дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской финансовой отчетности при наличии в договоре факторинга права регресса *следует оставлять в учете без списания на прочие расходы переуступленную дебиторскую задолженность вплоть до ее погашения* (курсив мой. – М.Г.)» [8]. Однако ими не приводится убедительная аргументация того, в каких целях необходимо поступать именно таким образом.

Между тем, по мнению автора, правильное определение момента списания с баланса дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) при факторинге имеет принципиальное значение в целях обеспечения достоверности как бухгалтерского учета, так и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации-поставщика. Рассмотрим указанный аспект более подробно.

Как было указано выше, основными видами факторинга являются:

- факторинг с регрессом (регрессивный или регрессный);
- факторинг без регресса (безрегрессивный или безрегрессный).

В случае факторинга с регрессом, страхование неплатежа дебитора присутствует только в льготный период (либо отсутствует вообще), а при безрегрессном варианте фактор берет на себя риски даже после его окончания. Регрессный факторинг пользуется большей популярностью, чем безрегрессный, поскольку банки принимают на себя меньшие риски и охотнее предоставляют клиентам возможности по его использованию в расчетах (в настоящее время безрегрессный факторинг возможен только для первоклассных дебиторов, имеющих высокий рейтинг платежеспособности). Являясь, по сути, противоположными понятиями, регрессный и безрегрессный факторинг имеют отличия в условиях договоров:

- в части суммы финансирования регрессный факторинговый договор предполагает выплату, как правило, до 90 % от суммы поставки, а при соглашении без регресса процент редко достигает 70 % (хотя и в том, и в другом случае, могут встречаться случаи финансирования фактором до 100 % от суммы поставки);

- при регрессном факторинге осуществляется страхование рисков, учет дебиторской задолженности, а также предоставляются информационные услуги; при факторинге без регресса дебиторская за-

долженность переуступается фактору. При этом оплата дебитором долга производится непосредственно фактору, и лишь после этого происходит окончательный расчет с клиентом.

Таким образом, принципиальным отличием является то, что *при безрегрессном факторинге риск неплатежа со стороны должника (дебитора) по переуступленному требованию несет сам фактор. При регрессном факторинге риск неплатежа со стороны дебитора несет клиент (поставщик), поскольку в случае реализации данного риска фактор имеет право требования с поставщика частично (чаще – полного) возмещения (выплаты) суммы долга.*

Вышеизложенное обуславливает принципиально разный подход в определении момента выбытия с баланса организации-клиента дебиторской задолженности (списания ее на расходы в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99" [14], а также отражения доходов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [13]). По мнению автора, ввиду того, что при факторинге с правом регресса в случае неисполнения дебитором обязательств по оплате банк (факторинговая компания) может потребовать организацию-клиента уплатить полученные ранее последним денежные средства, то и «уступленная» задолженность покупателя должна продолжать учитываться на балансовом счете организации-клиента 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а также на забалансовом учете, как задолженность, переданная «в залог» банку, **до момента получения оплаты от покупателя.** Напротив, переход риска неплатежа со стороны дебитора на фактора при безрегрессном факторинге делает возможным **списание** дебиторской задолженности с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» **сразу же при оформлении сделки по факторингу** и (или) получении финансирования, не дожидаясь момента оплаты задолженности со стороны покупателя.

Важное замечание. Иногда в договор, пусть именуемый даже и соглашением о безрегрессном факторинге, банки (или факторинговые компании) могут включать едва различимые правовые условия (т. н. «подводные камни»), которые **в любом случае обязывают продавца совершить оплату фактору в случае неплатежа со стороны дебитора.** Т. е., по существу, такой факторинг, несмотря на формально иное наименование, будет уже регрессным. Таким образом, для правильной классификации сделки по факторингу в целях ее последующего отражения в учете и отчетности, следует внимательно ознакомиться с содержанием всего договора (соглашения) о факторинге.

В связи с вышеизложенным, возникает вопрос нормативного обоснования предложенной автором точки зрения, основанной на различном подходе в учете дебиторской задолженности, передаваемой фактору. Действительно, читателю может показаться, что изложенный выше порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности дебиторской задолженности при совершении факторинговых операций не предусмотрен нормативными актами по российским стандартам (положениям) по бухгалтерскому учету (РСБУ). По мнению автора, в данном случае применимыми являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Здесь необходимо сделать еще одно замечание. Дело в том, что *МСФО могут быть применимы в России организациями:*

а) *подпадающими под требования Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ* [10]: кредитными и страховыми организациями, эмитентами ценных бумаг, включая публичные акционерные общества. И, к примеру, по состоянию на 2013 год в России насчитывалось 956 кредитных организаций, 457 страховых организаций и 91 эмитент ценных бумаг, которые были обязаны составлять и представлять консолидированную отчетность по МСФО [4, с. 47]. Федеральный закон № 111-ФЗ от 05.05.2014 существенно расширил перечень организаций, составляющих отчетность по МСФО, дополнительно включив в него негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации, общественно значимые федеральные государственные унитарные предприятия (инфраструктурные и системообразующие), открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством РФ;

б) *не попадающими под требования Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ*. В данном случае речь идет о применении пункта 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)» [12], согласно которому «при формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответст-

вующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, **а также Международных стандартов финансовой отчетности**. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов». *А в данную категорию нормативных требований попадает уже неопределенно широкий круг организаций и даже индивидуальных предпринимателей.* И в этом плане случаи обязательного применения МСФО в Российской Федерации в «российском» (!) бухгалтерском учете *уже предусмотрены* рядом нормативных актов, а также рекомендаций финансового ведомства:

- пунктом 22 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [16], согласно которому нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности;

- пунктом 20 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [15], согласно которому при наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение стоимости поисковых активов вследствие обесценения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»;

- информацией Минфина РФ от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации» [11], согласно которой при составлении годовой бухгалтерской отчетности в составе информации об имуществе, полученном в залог, раскрывается (если возможно) его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

- «Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год» (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01) [20], согласно которым регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия, отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства» (по сути, в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [9]);

- «Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год» (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355) [21], согласно которым способы ведения бухгалтерского учета инструментов хеджирования финансовых рисков и связанных с такими инструментами фактов хозяйственной жизни целесообразно разрабатывать исходя из МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» или МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.

Именно второй вариант применения МСФО организациями, не подпадающими под требования Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, и подразумевается при определении момента выбытия (списания с баланса) дебиторской задолженности:

а) при безрегрессном факторинге все риски и преимущества владения активом в момент подписания соглашения и (или) финансирования передаются от продавца к банку (фактору), следовательно, именно тогда и возникает необходимость списания балансовой стоимости дебиторской задолженности на прочие расходы организации;

б) при безрегрессном факторинге риск неплатежа со стороны дебитора (покупателя), как правило, несет не банк (фактор), а продавец. Следовательно, до момента оплаты покупателем отсутствует условие, необходимое для списания дебиторской задолженности с баланса компании-продавца.

Отраженный выше подход соответствует концептуальному подходу МСФО при отражении практически любых активов организации, а также Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Так, если обратиться к пункту 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [6], то увидим, что *активами* организации признаются хозяйственные средства, *контроль над которыми получен* и которые должны принести организации экономические выгоды в будущем. Как поясняется в Концептуальных основах финансовой отчетности, чаще всего контроль над активами ассоциируется с юридическими правами, которые подтверждают переход всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Из этого следует, что *актив в учете может быть признан только тогда, когда риски и выгоды, связанные с ним, получены организацией*. В отдельных случаях это может происходить и в отсутствие юридического подтверждения конкретных фактов хозяйственной жизни, в силу лишь их экономической природы (характера).

Следует заметить, что указанный выше подход широко применим в международной практике и поэтому нашел свое отражение как в Концептуальных основах МСФО, так и в самих МСФО, например:

- организация-поставщик может признать в учете выручку, когда она исполнит обязанность по передаче обещанного актива покупателю; актив передается, когда покупатель получает *контроль* над таким активом, включая *риски* и выгоды от владения им (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»);

- в условиях операционной аренды отсутствует право *контроля* арендатора над полученным активом, и, соответственно, в учете арендатора отсутствует сам объект учета – арендованный актив, в то время как в условиях финансовой аренды основные *риски* и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору, вследствие чего актив учитывается на балансе арендатора (МСФО 16 (IFRS) «Аренда»);

- организация имеет возможность учесть актив в качестве нематериальных активов в случае наличия *контроля* над указанным активом (МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы");

- рассматривая объединение бизнеса, МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» дает указанному процессу следующую характеристику: «...операция или иное событие, при котором покупатель получает *контроль* над одним или более бизнесами».

Вышеизложенное подтверждает точку зрения автора о том, что при определении момента выбытия дебиторской задолженности с баланса компании-продавца на основе содержательного анализа соглашения о факторинге следует установить, перешел ли контроль (в том числе риск неоплаты дебитора) от продавца банку (фактору) или нет.

Следовательно, в бухгалтерском балансе организации-продавца при факторинге *с правом регресса* дебиторская задолженность покупателя будет отражена в составе оборотных активов по строке «Дебиторская задолженность», а полученное от банка (фактора) финансирование будет отражено по строке «Денежные средства» и в той же сумме – в составе задолженности по полученному кредиту (либо кредитной задолженности). Валюта баланса (общая сумма активов) организации увеличится. Денежное требование к дебитору, переданное «в залог» банку, будет отражено на отдельном забалансовом счете (например, 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные») и найдет отражение в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

При факторинге *без права регресса* бухгалтерский учет операций отличается. Так как безрегрессный факторинг предполагает отсут-

стве права у банка осуществлять обратную переуступку денежного требования клиенту (поставщику), и риск неисполнения обязательства должником несет фактор, то использовать забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» уже не потребуются. При этом, по мнению автора, в момент получения финансирования от банка следует сразу же сделать проводки по выбытию дебиторской задолженности с баланса поставщика. Валюта баланса при этом останется неизменной, поскольку дебиторская задолженность покупателя в итоге трансформируется в денежные средства, полученные от банка (фактора).

Список литературы

1. Авдеев В. В. Долговые обязательства: факторинг у клиента // *Налоги*. 2012. № 33. С. 14–19.
2. Васильев Д. А. Факторинговые операции: учет и налогообложение // *Налоговый учет для бухгалтера*. 2009. – июль / [Электронный ресурс] URL: <http://www.delo-press.ru/articles.php?n=6029>. (дата обращения: 15.07.2017).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26.01.1996 №14-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
4. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов России на 2014 год и плановый период 2015–2017 годов / URL: http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=21601 (дата обращения: 08.06.2016).
5. Дягель О.Ю., Полякова И. А. Методическое обеспечение решения аналитических задач управления дебиторской задолженностью // *Инновационное развитие экономики*. – 2016. – № 2. – С. 152–164.
6. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
7. Никитин В. В. Факторинг // *НДС: проблемы и решения*. – 2014. – № 12 / [Электронный ресурс.] URL: <http://отрасли-права.pdf/article/2826> (дата обращения: 15.07.2017).
8. Новикова Н. Е., Новиков В. А. Учет факторинговых операций // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 1. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
9. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой от-

четности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс..

10. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

11. О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации: Информация Минфина РФ от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

12. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

16. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

17. Письмо МНС России от 15.06.2004 № 03-2-06/1/1371/22 «О налоге на добавленную стоимость». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

18. Письмо УМНС России по г. Москве от 27.08.2004 № 24-14/55637 «Обзор применения законодательства по налогу на добавленную стоимость за первое полугодие 2004 года». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

19. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.02.2002 № 5659/01 по делу № А02-446/2001 / [Электронный ресурс.] URL: http://sudbiblioteka.ru/as/text1/vasud_big_4995.htm (дата обращения: 15.07.2017).

20. Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год: приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

21. Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год: приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

22. Семенихин В. Финансирование под уступку денежного требования. Порядок отражения факторинговых операций в учете клиента и финансового агента // Финансовая газета. 2014. № 44. С. 8–9; № 45. С. 10–11.

23. Шоломова Е. В. Бухгалтерский и налоговый учет факторинга // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 4. С. 11–27.

USING OF IFRS IN ACCOUNTING OF FACTORING

GORODILOV M. A.,

head of accounting, audit and economic analyses department,

Doctor of Economics, associated professor

head of economic, accounting and financial expertise department Perm TPP

Perm State University

Perm, Russia

The article deals with topical issues related to the using of IFRS in accounting of factoring. The different approaches in accounting of transactions of regressed and non-regressed types of factoring are explained.

Keywords: accounting, International Financial Reporting Standards, factoring.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

А. Ю. БАРСУКОВА,

ведущий специалист ООО «ЛУКОЙЛ–УРЦ Пермь»,

магистрант 2 курса направления Экономика,

профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Пермский государственный национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

В процессе эксплуатации основных средств неизбежно возникают расходы на их содержание, наиболее значимыми из которых являются расходы на восстановление основных средств. Особенно это касается фондоемких предприятий, какими являются, например, предприятия нефтегазодобывающей отрасли. В таких организациях восстановление основных средств является очень дорогостоящим процессом, который требует привлечения значительных финансовых ресурсов. В условиях их ограниченности необходимо оптимальное сочетание затрат на ремонт и капитальные вложения. В статье раскрыто понятие восстановления основных средств, рассмотрены его составляющие, проанализированы способы отражения затрат на ремонт основных средств в бухгалтерском учете, выявлены проблемные места при учете расходов на ремонт и предложены рекомендации по их возможному решению.

Ключевые слова: восстановление основных средств, ремонт, реконструкция, модернизация

Сложность производимых восстановительных операций и значительный объем работ на предприятиях нефтегазодобывающего комплекса затрудняет правильное разграничение текущих и капитальных затрат. Неверная классификация проводимых ремонтных работ приводит к ошибкам в учете. В связи с этим необходимо совершенствовать организацию учета для правильного разграничения затрат восстановления основных средств.

Чтобы раскрыть понятие восстановления основных средств, необходимо обратиться к работам различных авторов по данной теме, а также к нормативным документам. Например, Н. А. Антонова и Л. Г. Егорова определяют восстановление основных средств как возвращение объекту первоначальных качеств [1]. По мнению И.А. Варпаевой, под термином «восстановление объектов основных средств» следует понимать модернизацию, реконструкцию и техническое перевооружение действующих объектов основных средств [4]. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методических указаниях по бухгалтер-

скому учету основных средств указано лишь то, что восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Аналогичную формулировку используют в своих монографиях и такие авторы, как Сергеева Т. Ю., Красова О. С. [11], Герасимова Л. Н. [5] и другие.

Так как в изученной литературе не приведено более четкого и полного определения данного понятия, следует определять «восстановление основных средств» через его составляющие, т. е. ремонт, реконструкцию и модернизацию. Исходя из толкования этих понятий в экономической литературе, восстановление основных средств для целей бухгалтерского учета можно определить как процесс проведения работ по поддержанию основных средств в рабочем состоянии, по преобразованию, совершенствованию, обновлению основных средств в направлении, отвечающем современным требованиям производства и приведению их в соответствие с новыми требованиями, нормами и техническими условиями для повышения качества выпускаемой продукции.

Как уже было сказано, восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, а также модернизации и реконструкции. К сожалению, на практике отличить капитальный ремонт от модернизации и реконструкции на основе смет и фактически выполненных работ очень сложно. Между тем, от этого зависит, включаются ли соответствующие расходы в себестоимость или относятся на счета капитальных вложений.

Определения работ по восстановлению объектов основных средств представлены в Налоговом кодексе РФ (табл. 1).

Таблица 1

Определения работ по восстановлению объектов основных средств

<i>Работы по восстановлению ОС</i>	<i>Определение</i>
Модернизация	К модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами
Реконструкция	К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции

Следовательно, целью проведения модернизации и реконструкции является улучшение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

К ремонтным работам относятся такие виды работ, после которых не улучшаются показатели объекта. Целью проведения ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных деталей.

Отличие реконструкции от ремонта состоит в том, что в результате реконструкции изменяются качественные характеристики объекта – повышается производительность или мощность основного средства, изменяется его функциональное назначение. В результате же ремонтных работ качественные характеристики оборудования остаются прежними [2].

Основной проблемой при отражении в бухгалтерском и налоговом учете расходов на содержание основных средств является классификация проведенных работ в качестве ремонта, модернизации или реконструкции.

Это связано с тем, что затраты на ремонт объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, а затраты на модернизацию и реконструкцию после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств.

Так как оценка выполненных работ, связанных с восстановлением объекта основных средств, осуществляется сторонами субъективно, часто возникают спорные вопросы между налогоплательщиками и налоговыми органами: одни и те же виды работ могут быть признаны одной стороной как ремонт, а другой – как реконструкция или модернизация.

Данные спорные вопросы решаются в судебном порядке. Определить вид произведенных работ можно по документам (акты осмотра, договоры подряда, сметы и т.д.), в которых содержится информация об обнаруженных неисправностях, о необходимых мерах для их устранения, стоимости работ и т.п. Судьи в принятии решений опираются как на понятия, данные в Налоговом кодексе РФ, так и пользуются отраслевыми документами по строительству.

В бухгалтерском учете затраты на реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ затраты, учтенные на счете 08, увеличивают первоначальную стоимость этого объекта, поэтому их списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Также необходимо учитывать, что в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ и п. 23 ПБУ 6/01 основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев, исключаются из состава амортизируемого имущества, кроме случаев, если они в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться организацией в деятельности, направленной на получение дохода.

В случае улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции организация в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 может пересмотреть срок полезного использования по данному объекту. Причем, в отличие от налогового учета, в бухгалтерском учете не существует ограничений, до какого показателя можно продлить срок службы объекта основных средств. В налоговом же учете налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования этого объекта в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее основное средство было включено.

Иным способом отражаются в учете расходы по ремонту основных средств.

Одним из факторов, от которого зависит уровень физического износа основных средств, является своевременность проведения ремонтов.

Ремонт – это замена изношенных частей на новые, когда функционально для основного средства ничего не изменяется, не расширяются его возможности, не меняются технические характеристики. Целью проведения ремонта является систематическое и своевременное предохранение объектов основных средств от преждевременного износа, частичное восстановление качеств, утраченных в процессе эксплуатации объекта, восстановление их эксплуатационных свойств [12].

Предупредительной мерой поддержания основных средств в рабочем состоянии является разработка системы планово-предупредительного ремонта. Система планово-предупредительного ремонта должна предусматривать такие способы обслуживания основных средств, как, например, технический осмотр транспортных средств, технический уход за машинами, оборудованием, зданиями, сооружениями, то есть работы, направленные на систематическое и своевременное предохранение объектов основных средств от преждевременного износа и их поддержание в рабочем состоянии. Система планово-предупредительного ремонта формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, и разрабатывается организацией самостоятельно. При этом учитываются технические характеристики основных средств, условия эксплуатации, в которых они находились, и другие причины. План ремонта и система планово-предупреди-

тельного ремонта утверждаются руководителем организации. Планы-графики содержат следующие сведения:

- утвержденный руководителем список объектов ремонта;
- наименование и количество основных работ по каждому объекту;
- сметную стоимость работ;
- календарные сроки ремонтов;
- перечень привлекаемых для ремонтов подрядных организаций;
- при производстве работ хозяйственным способом – потребность в основных материалах, строительных изделиях, транспорте, средствах механизации и рабочих.

В систему планово-предупредительного ремонта входит текущий, средний и капитальный ремонт как особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств (табл. 2).

Таблица 2

Виды ремонтов

<i>Тип ремонта</i>	<i>Особенности и отличительные характеристики</i>
Текущий ремонт	– Состоит в ежедневном техническом обслуживании машин и оборудования с целью их постоянного поддержания в рабочем состоянии – Предусматривает смазку и регулировку отдельных узлов и деталей, замену некоторых из них новыми, но без разборки агрегата – Осуществляется с периодичностью менее одного года
Средний ремонт	–Его назначение – продлить межремонтный период до очередного капитального ремонта –Больше по объему, чем текущий ремонт, и более трудоемок. –Его содержание – частичная разборка агрегата, замена и восстановление изношенных деталей
Капитальный ремонт	–Предполагает замену основных узлов и агрегатов, несущих конструкций и перекрытий и т.п. –Проводится с большей периодичностью по времени и является потому наиболее сложным в сравнении с другими видами ремонта –Производится полная разборка агрегата, замена и восстановление всех изношенных деталей и узлов –Должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, их восстановление или замену (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) на более долговечные и экономичные, улучшающие эксплуатационные показатели ремонтируемого оборудования и зданий

Под расходами на проведение ремонта подразумевается стоимость работ по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, которые не приводят к улучшению ранее принятых нормативных показателей функционирования.

Состав затрат на ремонт объектов основных средств зависит от видов ремонта, способа выполнения ремонтных работ и объектов основных средств, на которых осуществляются работы по ремонту [9].

На практике ремонтные работы организуются и проводятся хозяйственным и подрядным способами. Первый способ предполагает осуществление ремонтных работ силами и средствами структурных подразделений организации, находящихся на отдельных балансах. При подрядном способе все работы осуществляются подрядной или другой сторонней организацией, с которой заключается договор подряда (табл. 3).

Таблица 3

Способы учета затрат на ремонтные работы

<i>Хозяйственный</i>	<i>Подрядный</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Создается специальное подразделение для проведения работ по ремонту основных средств (ремонтный цех, мастерские и др.). - Фактически произведенные затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» по элементам затрат (стоимость израсходованных материалов, заработная плата работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение работников, амортизация основных средств и др.). - После окончания ремонтных работ фактически произведенные расходы списываются со счета 23 на счета учета затрат в зависимости от назначения отремонтированного объекта основных средств. - Если ремонтное подразделение не создано, то фактические расходы на основании первичных документов списываются без использования счета 23 на соответствующие счета учета затрат 	<ul style="list-style-type: none"> - Стоимость ремонтных работ определяется суммой выставленных счетов подрядными и прочими организациями. - В бухгалтерском учете на основании предъявленных подрядчиками документов (смета, акт выполненных работ, счет- фактура) стоимость работ отражается по дебету счета учета затрат, расходов на продажу в корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

В бухгалтерском учете возможны следующие варианты включения расходов на ремонт основных средств в расходы по обычным видам деятельности:

1. единовременное включение расходов на ремонт в состав текущих расходов в случае, если это текущий недорогой ремонт, который не оказывает существенного влияния на финансовый результат деятельности организации;
2. равномерное отнесение затрат на себестоимость продукции путем:
 - создания резерва на ремонт основных средств;
 - использования счета учета расходов будущих периодов.

В зависимости от выбранного способа отражения затрат в бухгалтерском учете отражаются операции по проведению ремонта основных средств, представленные в табл. 4.

Таблица 4

*Отражение хозяйственных операций
по проведению ремонта основных средств в учете*

<i>№ п/п</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Дebet</i>	<i>Кредит</i>
1. Расходы на ремонт списываются единовременно:			
а)	При хозяйственном способе	20,23,25,26,44	10,70,69
б)	При подрядном способе	20,23,25,26,44	60
2. Образование и использование ремонтного фонда			
2.1	Отражены суммы ежемесячных отчислений на образование резерва на предстоящий ремонт ОС	20,23,25,26,44	96
2.2	Списание затрат за счет ремонтного фонда:		
а)	При выполнении работ собственными силами	96	10,70,69
б)	При выполнении работ ремонтным подразделением	96	23
в)	При выполнении работ сторонней организацией	96	60
2.3	Списание суммы превышения фактических затрат	97	10,70,69,60
2.4	Списание суммы превышения ремонтного фонда	20,25,26,44	96
3. Отнесение затрат на расходы будущих периодов			
3.1	Списывается сумма фактических затрат на ремонт		
а)	При хозяйственном способе	97	10,70,69
б)	При подрядном способе	97	60
3.2	Ежемесячное списание затрат на себестоимость продукции	20,25,06,44	97

Списание расходов на ремонт единовременно подходит для небольших организаций, в которых количество основных средств невелико и объем проводимых ремонтных работ незначителен. Как правило, расходы на ремонт также невелики и организация может списывать их на затраты в том отчетном периоде, в котором они произведены, поскольку это не приводит к резкому удорожанию продукции, работ и услуг.

В соответствии с п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» в бухгалтерском учете затраты на ремонт основных средств включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. Учет затрат ведется на счетах 20, 25 и 26.

Расходы на ремонт согласно пункту 18 ПБУ 10/99 признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Способ единовременного списания расходов на ремонт основных средств, выбранный организацией, должен быть закреплен в приказе по учетной политике в целях налогообложения прибыли.

Способ списания расходов на ремонт основных средств в состав расходов будущих периодов может применяться организацией, как правило, тогда, когда ремонт основных средств производится неравномерно в течение года, а также когда возникает необходимость в проведении большого объема непредвиденных ремонтных работ, например, в случае аварий и т.п.

Для равномерного отнесения затрат, связанных с проведением такого ремонта, организация может использовать дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», что позволит исключить резкий рост себестоимости продукции (работ, услуг), как если бы расходы были списаны единовременно. В дальнейшем указанные расходы могут ежемесячно списываться на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) равными суммами. Порядок и срок списания расходов будущих периодов устанавливается организацией самостоятельно (равномерно, пропорционально объему продукции, выполненных работ).

Руководителю организации необходимо утвердить смету или план производства ремонтных работ в денежном выражении. Это необходимо для обоснования сумм затрат, отнесенных на счет 97 или списанных с него.

В целях налогообложения прибыли способ списания расходов на ремонт на расходы будущих периодов не предусмотрен, поэтому бухгалтерам следует помнить о том, что если в бухгалтерском учете они выберут этот способ списания расходов на ремонт, то он будет

отличаться от способа отражения расходов на ремонт основных средств в налоговом учете [11].

Способ создания резерва на ремонт основных средств используется для равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в расходы отчетного периода. Для этой цели в Плане счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении зарезервированных сумм на ремонт основных средств, предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Создание резерва отражается по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство.

При создании резерва расходов на ремонт основных средств необходимо составить следующие документы:

- графики проведения ремонта;
- сметы на проведение ремонта;
- дефектные ведомости с указанием перечня ремонтных работ.

Резерв формируется на основе сметной стоимости ремонта, предусмотренной в отчетном периоде.

Порядок создания резерва на проведение ремонтных работ устанавливается учетной политикой организации.

Порядок формирования и использования резерва сводится к следующему: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего периода. Затем сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва [11].

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. В обратном случае, при выявлении излишка средств ремонтного фонда, превышение суммы сторнируется.

Согласно Налоговому кодексу РФ расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены. Для обеспечения равномерного признания расходов на проведение ремонта организация вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств. В этом случае отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину расходов на ремонт за последние три года.

Если по итогам налогового периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то разница включается в состав прочих расходов на конец периода. В обратном случае сумма такого превышения включается в состав доходов организации.

На сегодняшний день, затраты по ремонту объектов ОС отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета затрат на производство, т.е. квалифицируются как расходы текущего периода.

У этого способа есть определенные преимущества и недостатки. Так, например, достоинством является то, что расходы на ремонт без распределения по отчетным периодам сразу списываются в затраты того производства, где служит объект, таким образом снижается трудоемкость учетных работ. Недостатком является то, что расходы (особенно по капитальному ремонту) повлияют на себестоимость продукции того периода, когда они будут отражены в затратах и, как следствие, на выпуск продукции. Следует заметить, что фондоемкие предприятия несут существенные расходы, связанные с капитальным ремонтом объектов основных средств. Своевременное проведение ремонтов является одним из условий нормального функционирования объекта основных средств. При единовременном списании расходов на проведение капитального ремонта на себестоимость продукции предприятие сталкивается с проблемой резкого увеличения затрат текущего периода. Т.к. себестоимость продукции в отчетном периоде будет значительно увеличена, следовательно, это повлечет за собой увеличение цены, а, как известно, цены на рынке изменяются под влиянием спроса и предложения. Рост цен приведет к снижению спроса именно у такого производителя, а также к снижению его конкурентоспособности. Однако следует обратить внимание на то, что факт проведения ремонта при прочих равных обстоятельствах не может рассматриваться в качестве объективной причины роста себестоимости продукции, выпуск которой производится в периоде проведения указанных мероприятий, поскольку данные расходы обуславливают получение экономических выгод в течение определенного периода в будущем.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не регламентирует порядок учета расходов по капитальным ремонтам оборудования: в соответствии с пунктом 27 ПБУ 6/01 затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом данный документ не регламентирует подходы к классификации данных расходов – капитальные или текущие.

В отечественной практике учета данные расходы включаются в себестоимость готовой продукции в периоде их осуществления. Ука-

занный подход является традиционным. Кроме того, в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 №91н, расходы на ремонты, технические осмотры и поддержание основных средств в работоспособном состоянии подлежат отражению в составе затрат на производство. В то же время, в экономике организаций есть иной подход, который учитывает иную амортизируемую стоимость [8].

С другой стороны, расходы на капитальный ремонт, производимые организациями с периодичностью более года и являющиеся существенными по стоимости, отвечают критерию признания актива, поскольку обуславливают поступление экономических выгод в организацию в течение периода до следующего капитального ремонта и технического осмотра (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н, п. 19ПБУ 10/99).

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Таким образом, в случае, если период списания расходов по капитальному ремонту на затраты был определен неверно, он подлежит уточнению, при этом подлежит корректировке оставшаяся сумма расходов или величина расходов, подлежащая списанию на затраты.

Можно предложить следующие рекомендации по решению данной проблемы:

1. Расходы на проведение капитальных ремонтов основных средств, имеющих существенную стоимость и проводимые с периодичностью свыше 12 месяцев (далее – капитальные ремонты), классифицировать в качестве внеоборотных активов, связанных с основными средствами. Критерий существенности проводимых ремонтов устанавливается экономическим субъектом самостоятельно в учетной политике.

2. Затраты на капитальные ремонты капитализируются при условии возможности надежной оценки срока до следующего капитального ремонта.

3. Списание стоимости капитальных ремонтов на затраты необходимо производить в течение срока, равного межремонтному периоду. Срок списания затрат на капитальный ремонт не может превышать

оставшегося срока полезного использования основного средства. При выбытии объекта основных средств в результате продажи или ликвидации оставшаяся часть стоимости капитального ремонта, относящаяся к данному объекту, не списанная на затраты, подлежит единовременному признанию в качестве расходов текущего отчетного периода. В случае если капитальный ремонт относится ко всему оставшемуся сроку полезного использования основного средства, то списание стоимости капитального ремонта производится исходя из оставшегося срока полезного использования основного средства.

4. Период списания стоимости капитальных ремонтов на затраты устанавливается экономическим субъектом самостоятельно исходя из планов проведения капитальных ремонтов по объектам основных средств, на основании данных соответствующих служб экономического субъекта (например, ответственных за использование и техническое состояние основного средства). Срок списания стоимости капитального ремонта может быть также определен исходя из нормативного срока проведения капитального ремонта, установленного действующим законодательством (например, Ростехнадзором).

5. При изменении планов проведения капитального ремонта по объектам основных средств оставшаяся сумма расходов на капитальный ремонт по данным объектам списывается на затраты в течение нового оставшегося срока до следующего капитального ремонта.

6. В случае если при проведении капитального ремонта объектов основных средств в учете и отчетности продолжают числиться суммы по предыдущему аналогичному капитальному ремонту этих основных средств, указанные суммы подлежат единовременному списанию на расходы текущего отчетного периода.

7. Расходы на проведение капитальных ремонтов в бухгалтерском балансе необходимо отражать в составе раздела «Внеоборотные активы», в составе показателя, детализирующего группу статей «Основные средства».

Таким образом, при учете расходов на восстановление объектов основных средств необходимо правильно классифицировать проведенные работы, т.к. от этого зависит порядок списания данных расходов, а, следовательно, и такие показатели, как себестоимость продаж, прибыль организации и налогооблагаемая база, а также балансовые показатели.

Список литературы

1. Антонова, Н. А., Егорова Л. Г. Проблема учета восстановления основных средств в Российской Федерации // Современная инновационная экономика: анализ проблем и стратегия развития : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., 15 нояб. 2015 г., Москва / Приволж. науч.-исслед. центр. [Электронный ресурс] Электрон. дан. Москва: Перо, 2015. С. 71–75.
2. Бородин В. А. Бухгалтерский учет: учебник/ Электрон. текстовые данные. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 528 с.
3. Бухгалтерский методологический центр [Электронный ресурс] / Режим доступа:<http://bmcenter.ru/>
4. Варпаева И. А. Бухгалтерский учет восстановления объектов основных средств учреждения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 1. С. 2-6.
5. Герасимова Л. Н. Учет внеоборотных активов: учебное пособие/ Электрон. текстовые данные. М.: Инфра-Инженерия, 2016. 240 с.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010).
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016).
8. Пашенко Т. В. Экспертное исследование методики начисления амортизации // Экономика и предпринимательство. 2015. № 12 (65-4), ч. 4. С. 949–953.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
11. Сергеева Т. Ю, Красова О. С. Основные средства организации Электрон. текстовые данные. Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2013. 146 с.
12. Соколова Е. С., Соколов О. В. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие. Электрон. текстовые данные. М.: Евразийский открытый институт, 2014. 320 с.
13. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

ACCOUNTING OF EXPENSES FOR THE EQUIPMENT RESTORATION

BARSUKOVA A. Yu.,

2nd year magister student of Economic,

Accounting, analyses and audit profile

Perm State University

Perm, Russia

In the process of operating of equipment, the costs of their maintenance inevitably arise, the most significant of which are the costs of restoring of equipment. This is especially true of asset-intensive enterprises, such as the oil and gas industry. In such organizations, the restoration of equipments a very costly process, which requires the attraction of significant financial resources. In conditions of their limitations, an optimal combination of repair costs and capital investments is necessary. The article reveals the concept of restoring of equipment, examines its components, analyzes ways of reflecting the costs of repairing of equipment in accounting, identified problem areas when accounting for repair costs, and suggested recommendations for their possible solution.

Keywords: restoration of equipment, repair, reconstruction, modernization.

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ НА ПАО «ПРОТОН-ПМ»

ЕРОХИН В. Н.,

*магистрант 1 курса обучения направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

НЕЛЮБИНА В. С.,

*старший преподаватель кафедры
учета, аудита и экономического анализа*

*Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

Для функционирования любого промышленного предприятия нужны внеоборотные активы и соответственно требуются капитальные вложения. При этом, любое законно действующее предприятие должно вести бухгалтерский учёт своих активов, включая капитальные вложения. Но при различных обстоятельствах, отражение данных активов в учете может усложниться, могут возникать различные проблемы. Объектом исследования является крупное производственное предприятие ПАО «Протон-М», которое занимается разработкой, производством, испытанием, ремонтом, ракетных и авиационных двигателей; производством деталей и агрегатов для таких двигателей, а также испытанием газотурбинных электростанций. Целью – предложить организацию учета расходов на восстановление основных средств.

Ключевые слова: основные средства, восстановление основных средств, расходы, капитальные вложения

Поэтому, чтобы такое предприятие получало прибыль, увеличивало конкурентоспособность и долю рынка ему необходимо увеличивать скорость и качество производимой продукции. Для увеличения скорости и качества продукции, нужно последовательно развивать производственную базу. В свою очередь, для развития производственной базы нужны капитальные вложения.

В исследуемом периоде ПАО «Протон-ПМ» показывало в отчетности ощутимые убытки, в связи с возросшей дебиторской задолженностью. Но при этом все равно осуществляло много капитальных вложений. Статьи «Незавершенное производство» и «Прочие внеоборотные активы» составляют 6.1% и 5.1% от валюты бухгалтерского баланса соответственно, что является существенным.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется в соответствии с действующим законодательством и положением по учетной политике, с использованием бухгалтерской программы «SAPERP».

Для подтверждения достоверности информации о капитальных вложениях в бухгалтерской отчетности и выявления проблем проведения проверки учета капитальных вложений ПАО Протон-ПМ.

В ходе проверки были использованы следующие источники:

- бухгалтерская отчетность 2014–2015 гг. и пояснения к ней;
- учетная политика организации;
- положение о внутреннем контроле;
- перечень объектов незавершенного строительства;
- перечень объектов, подвергаемых реконструкции, достройке (расширению), дооборудованию;
- перечень арендованных объектов внеоборотных активов;
- карточки и оборотно-сальдовые ведомости по счетам 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- полный список основных средств, арендованных и в собственности;
- акты приемки выполненных работ в строительстве (форма КС-2);
- справки стоимости выполненных работ в строительстве (форма КС-3);
- акты приемки законченных объектов строительства (форма КС-11);
- аналитические справки, свидетельствующие о выделении средств на реконструкцию и техническое перевооружение ПАО «Протон-ПМ»;
- паспорта инвестиционных проектов;
- полученные счета-фактуры, при осуществлении капитальные вложения
- акты инвентаризации вложений во внеоборотные активы;
- договоры (подряда на капитальное строительство, подряда на реконструкцию, купли-продажи, мены и др.), и дополнительные соглашения к таким договорам;
- планы инвестиционной деятельности за 2014 и 2015 год;
- планы технического перевооружения за 2014 и 2015 год.

Данная проверка базируется на методах внешней аудиторской проверки капитальных вложений, подходящих для данного предприятия. Включает рассмотрение факторов риска искажения информации, применение различных действий, которые обычно осуществляют аудиторы на разных стадиях проверки.

Но основной составляющей являются: предпосылки в отношении групп однотипных операций по капитальным вложениям; в отношении остатков по счетам на конец периода в части капитальных вложений; в отношении остатков по счетам на конец периода в части капитальных вложений; а также предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации о капитальных вложениях.

Основные результаты данной проверки наглядно представлены в виде табл. 1.

Таблица 1

Свод результатов проверки соблюдения порядка учета капитальных вложений

<i>Объекты проверки</i>	<i>Результаты проверки</i>
Правильность отражения капитальных вложений в учете	
Учетная политика в части капитальных вложений	Не отражаются способы учета капитальным вложением.
Способы осуществления капитальных вложений	Применяются подрядный и хозяйственный способы, но преобладает подрядный способ
Общий порядок учета	Порядок учета соблюдается, КВ отражаются отдельно по семи субсчетам счета 08
Учет капитальных вложений в строительство, демонтаж, модернизацию, реконструкцию	При подрядном способе все затраты сразу отражаются на счёте 08, при хозяйственном способе предварительно аккумулируются на счете 23
Вложения в оборудование, требующее монтажа	Оборудование принимается к учету на счет 07, без использования счетов 15,16 и после списываются на счет 08.
Учет вложений в неотделимые улучшения арендованных ОС	Производятся, как правило, с согласия арендодателя и учитываются на счете 08; после безвозмездно передаются владельцу и все произведенные неотделимые улучшения списываются на счет 91.2
Учет вложений в отдельные улучшения арендованных ОС	Признаются собственным амортизируемым имуществом и отражаются на счете 01
Документальное оформление	
Первичные документы по капитальным вложениям	Оформляются в соответствии со всеми требованиями (рис. 1)

Источники финансирования	
Информация о источниках финансирования	В учете и в отчетности не могут быть точно разграничены, но во внутриорганизационных документах подразделяются на собственные средства и средства, представляемые из государственного бюджета
Учет источников финансирования	Преобладает такой источник финансирования как государственные средства, его отражают на счете 86, собственным источником финансирования является нераспределённая прибыль (счёт 84) и амортизация (счёт 02)
Отражение в отчетности	
Бухгалтерский баланс	КВ отражаются в первом разделе с учетом существенности по статьям: «Незавершенное строительство» (в составе строки «ОС»), «Прочие внеоборотные активы», «Авансы, выданные под строительство внеоборотных активов» (в составе строки «Прочие внеоборотные активы»)
Пояснения к отчетности	Капитальные вложения представлены в расшифровках к бухгалтерскому балансу по строкам 1152 «Незавершенное строительство»; 1190 «Авансы, выданные под строительство внеоборотных активов»; 1192 «Прочие внеоборотные активы»

Подтверждением результата проверки также является рис. 1, которая наглядно показывает применяемые предприятием документы, при осуществлении капитальных вложений.

По результатам проверки предложены рекомендации по решению основных проблем в учете капитальных вложений.

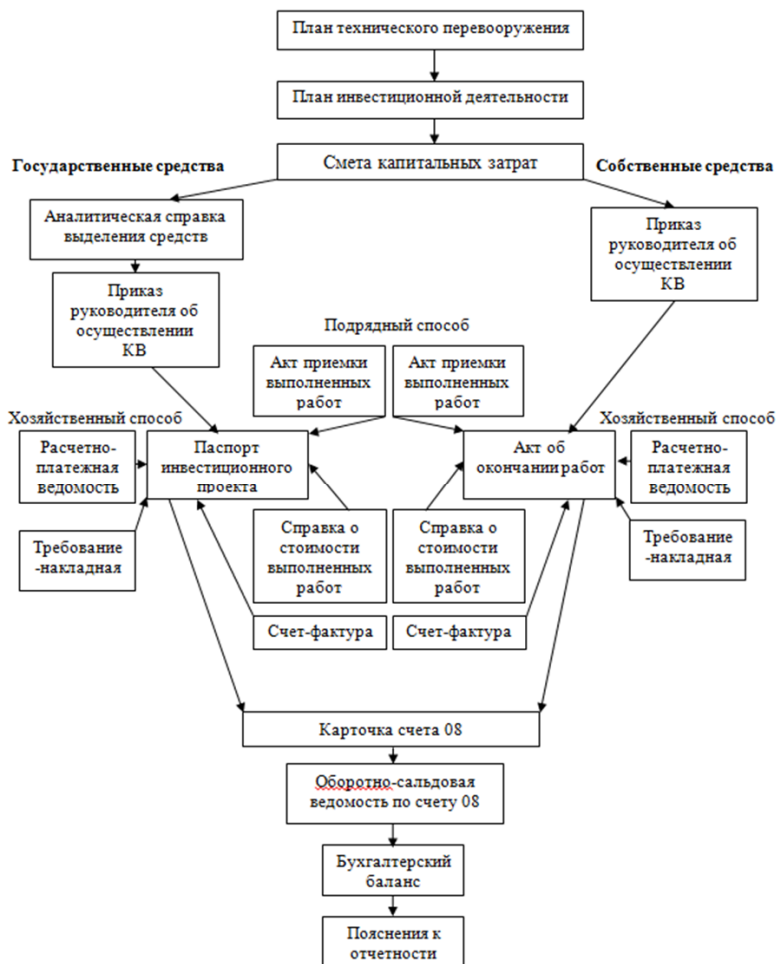
В первую очередь ПАО «Протон-ПМ» должно обратить внимание на положение об учетной политике.

Предприятие осуществляет много различных капитальных вложений. В тоже время, их учет в некоторых случаях имеет вариации. В данный момент в учетной политике нет ни слова о капитальных вложениях.

Поэтому, рекомендаций для предприятия также может быть - отражение выбранных вариантов учета по капитальным вложениям в

строительство, демонтаж, модернизацию, реконструкцию; по вложениям в оборудование требующего монтажа; по вложениям в арендованные ОС. При этом из представленной ранее таблицы свода результатов проверки понятно, что по каждому перечисленному выше пункту, предприятие имеет свой вариант учета, но не отражает его в учетной политике.

Но особенно остро встает проблема отражения в учете вложений в улучшения арендованных внеоборотных активов.



Документальное отражение капитальных вложений

Предприятие-арендатор должно четко определять разницу в учете вложений в отделимые и неотделимые улучшения ОС. В связи с тем, что неотделимые улучшения, невозможно отделить от арендованного имущества, не причинив ему вред, а отделимые предприятие арендатор может отделить и оставить в своей собственности.

Исследуемое предприятие столкнулось с данной проблемой, 06.02.2014 ПАО «Протон-ПМ» установило спутниковую сигнализацию стоимостью 100 000 рублей на арендованный автомобиль Mercedes Benz S 500, без получения согласия от арендодателя. Этот объект отражен в сокращенном перечне арендованных предприятием ОС (табл. 2).

Таблица 2

Данные о поступлении основных средств

<i>Наименование</i>	<i>Первоначальная стоимость, руб.</i>	<i>Остаточная стоимость, руб.</i>	<i>Амортизация за мес., руб.</i>	<i>Дата оприходования</i>
Дог 10999/10 Аренда помещений в кор. 51 неопределенный срок	995048,00	995048,00	0,00	01.01.2010
Дог 13630/12 Аренда помещений корпус 4 398,7 кв.м неопр срок (с янв доп согл №3)	2941695,00	2941695,00	0,00	31.07.2012
Автомобиль Mercedes Benz S 500 4MATIC, дог № 13686/12 Срок по 30.09.2015	7301345,01	7301345,01	0,00	30.09.2012
Дог 15549/13 Аренда помещений отдел кадров Метеор Неопред.срок (письмо).	2831255,00	2831255,00	0,00	31.08.2013
Дог 11912/11 Аренда транспортного средства Срок по 31.12.2017	280000,00	280000,00	0,00	30.12.2013

Все вложения в неотделимое улучшение арендованного основного средства предприятие правомерно учло на счёте 08. После окончания срока аренды было принято решение возместить израсходованные средства, но данная операция не прошла, поскольку затраты на неотделимые улучшения, произведённые без согласия арендодателя, возмещению не подлежат. Поэтому ПАО «Протон-ПМ» вынуждено было передать арендованный объект владельцу без возмещения капитальных вложений, а все затраты списать на прочие расходы.

Для предотвращения подобных ситуаций можно дать рекомендацию более точно оформлять договор аренды ОС и обязательно указывать в нем следующее:

- условие о праве собственности на неотделимые улучшения
- момент перехода права собственности
- подтверждение о согласии арендодателя на производство капитальных работ в виде неотделимых улучшений объекта аренды
- условие о возмещении, частичном возмещении или невозмещении арендодателем стоимости капитальных вложений в арендованные объекты, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

ПАО следовало бы указать эти необходимые пункты в договоре, и не понести непредвиденных расходов.

Главным источником финансирования на исследуемом предприятии являются средства из федерального бюджета. Получение и использование этих средств отражается в следующих плановых документах:

- план технического перевооружения;
- план инвестиционной деятельности;
- аналитическая справка выделения средств;
- паспорт инвестиционного проекта.

После проверки данных документов сделан предварительный вывод о том, что источники финансирования отражаются в плановых документах почти в полной мере. Но не в одном из данных документов нет чётких данных по расчету эффективности использования того или иного источника финансирования.

Поэтому исследуемому публичному акционерному обществу предлагается отразить расчет и краткий, но ёмкий вывод об эффективности вложенных средств. Что позволит пользователю документов, касающихся источников финансирования, понять насколько окупаемо данное капитальное вложение.

Следующий недочет кроется в отражении капитальных вложений в оборотно-сальдовой ведомости по счету 08. Данные ведомости представлены в очень укрупненном виде. Например, по обороно-

сальдовой ведомости по счету 01 есть дополнительная информация или расшифровка, по которой можно проследить тот или иной объект. А по ведомости счета 08 понять, конкретно какие объекты внеоборотных активов задействованы, невозможно.

Поэтому, рекомендуется отражать объекты вложений во внеоборотные активы более конкретно по их видам, при этом выделяя их в субсчета, а не в общей укрупненной сумме.

Следующая проблема кроется в расшифровке строки 1190 «Авансы, выданные под строительство внеоборотных активов» присутствуют явные направления для рекомендаций. Исходный вариант расшифровки представлен в табл. 4.

Таблица 3

Сокращенный пример исходной расшифровки строки 1190

<i>Вид работ</i>	<i>Сумма затрат (тыс. руб.)</i>	<i>Источник</i>	<i>Дата постановки на учет в качестве ОС</i>
ООО «Космос-Строй» по договору № 14230/13	12 494,00		
Итого:			

Можно увидеть четыре столбца: первый «Объект (Вид работ)», второй «Сумма затрат в тысячах рублей», третий «Источник», и четвертый «Дата постановки на учет в качестве ОС».

В первом столбце указаны лишь наименования фирм подрядчиков, осуществляющих капитальную работу и номер, заключенного с ними договора. А третий и четвертый столбцы остаются пустыми.

Предлагается указывать в первом столбце вид работ, в третьем – источник финансирования данных работ и в четвертом – дату постановки на учёт по договору.

Данная рекомендация осуществлена на примере договора на строительство квартир №14230/13 от 19.04.2013 с ООО «Космос-Строй».

Таблица 4

Сокращенный пример усовершенствованной расшифровки строки 1190

<i>Вид работ</i>	<i>Сумма затрат (тыс.руб.)</i>	<i>Источник</i>	<i>Дата постановки на учет в качестве ОС</i>
Долевое строительство квартир по договору № 14230/13 с ООО «Космос-Строй»	12 494,00	Собственные средства	06.2015
Итого:			

Поэтому согласно полученным данным расшифровка строки «Авансы, выданные под строительство внеоборотных активов», должна выглядеть, так как это представлено в табл. 4.

Также ПАО «Протон-ПМ» следует отразить и все следующие авансы, выданные под строительство внеоборотных активов в этом году.

Однако, несмотря на недочеты, можно сделать вывод, что во всех существенных отношениях капитальные вложения отражаются верно. Но можно сделать оговорку, что возможно наступление неблагоприятных последствий, если ПАО «Протон-ПМ» не применит эти и другие освещенные в работе рекомендации по совершенствованию учета.

Список литературы

1. Агаркова Л.В. Отражение в бухгалтерском учете вложений во внеоборотные активы // КАНТ, выпуск № 3. 2011.
2. Берг О.А. Внеоборотные активы в бухбалансе // Российский бухгалтер, выпуск № 1 / 2013.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) п.1 ст. 623. (ред. от 28.03.2017)
4. Жарыгласова Б.Т. Рассмотрение искажений финансовой отчетности: ответственность аудитора // Аудиторские ведомости, 2009.
5. Забродин И.П. Организация учета и аудита капитальных вложений хозяйствующих субъектов. Учебник. Воронеж, 2009.
6. Кальчевская Е.А. Внеоборотные активы. 2010.
7. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика // 5-е изд. СПб.: Питер, 2010.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
9. Нелюбина В.С. Методическое указание по отдельным хозяйственным операциям с основными средствами. 2010.
10. Нелюбина В.С., Черепанова А.С. Финансирование капитальных вложений во внеоборотные активы: учетно-контрольные аспекты. ПГНИУ, 2015.
11. Письмо Министерства Финансов РФ от 06.11.2009 №03-03-06/2/215. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

15. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

16. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет. 2006. С. 161.

WAYS OF ACCOUNTING OF CAPITAL INVESTMENTS IMPROVEMENT ON PROTON-PM

EROKHIN V. N.,

*1st year magister student of Economic,
Accounting, analyses and audit profile*

NELIUBINA V. S.,

*major professor assistant of accounting,
audit and economic analyses department*

*Perm State University
Perm, Russia*

For functioning of any industrial enterprise non-current assets are necessary and respectively capital investments are required. At the same time, any lawfully operating enterprise has to keep accounting of the assets, including capital investments. But under various circumstances, reflection of these assets in account can become complicated, there can be various problems. An object of a research is the large manufacturing enterprise PJSC Proton-M which is engaged in development, production, test, repair, rocket and aviation engines; production of details and units for such engines and also test of gas turbine power plants. The purpose – to offer the organization of accounting of expenses on restoration of fixed assets.

Keywords: fixed assets, restoration of fixed assets, expenses, capital investments

**СЛУЧАИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО
РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, НЕ ПОДПАДАЮЩИМИ
ПОД ТРЕБОВАНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА
«О КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

М. А. ГОРОДИЛОВ,

*заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
д.э.н., доцент*

*директор департамента экономических, бухгалтерских и финансовых
экспертиз Пермской торгово-промышленной палаты*

А. В. КАДОЧНИКОВА,

*студент 4 курса бакалавриата направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

В данной статье рассмотрено понятие Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), их особенности и условия применения. Также проанализированы основные различия и сходства МСФО и Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Отдельное внимание уделено случаям применения Международных стандартов при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности компаниями, которые не подпадают под действие Федерального закона №208-ФЗ от 27 июля 2010 года «О консолидированной финансовой отчетности».

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, Федеральные стандарты бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, консолидированная финансовая отчетность, обесценение, нематериальные активы, НИОКР, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость.

В условиях глобализации рынков и капиталов бухгалтерская (финансовая) отчетность приобретает всё большее значение для ее пользователей: как внешних, так и внутренних. Это обусловлено тем, что именно она является основой для обоснования важных управленческих решений. Активно развивается и судебная арбитражная практика, основанная на оценке доказательств, представляемых сторонами спора, в форме тех или иных показателей финансовой отчетности компаний, составленной по МСФО.

Финансовая отчетность является основным (а порой и единственным) источником, информирующим неограниченно широкий круг пользователей о финансовом положении компании, о результатах её

деятельности за отчетный период и иных основных показателях. Именно поэтому каждая организация при составлении отчетности пытается использовать такие подходы, которые в большей мере помогут сделать её достоверной в глазах пользователей.

В международной практике для составления финансовой отчетности используются МСФО – Международные стандарты финансовой отчетности. МСФО – это стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (ранее Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности). МСФО представляют собой ряд стандартов, содержащих основные требования, предъявляемые к финансовой отчетности предприятия.

Как известно, разработка МСФО началась в 1973 году [29]. За это время стандарты получили статус постоянно обновляемой системы нормативного регулирования в сфере бухгалтерского учета и (или) финансовой отчетности, которая стала использоваться как универсальная во всем мире. В состав МСФО входят:

- Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS);
- Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards, IAS);
- Разъяснения, подготовленные Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (IFRIC);
- Разъяснения Постоянного комитета по разъяснениям (SIC).

Главным преимуществом МСФО является то, что составленная на их основе финансовая отчетность является прозрачной, полной и достоверно отражающей информацию о финансовом состоянии компании. Также стоит отметить и то, что финансовая отчетность, составленная по Международным стандартам, является главным условием выхода компании на внешние рынки.

В России Международные стандарты финансовой отчетности также получили официальный статус. 25 февраля 2011 года Правительство Российской Федерации приняло постановление №107 «Об утверждении положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [7].

Стоит отметить, что именно МСФО в свое время стали источником для разработки российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и, позднее, федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ). РСБУ (ФСБУ), являются методологической базой для составления отчетности российских организаций и регламентируются Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3].

В них входят:

- План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности;
- Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые в настоящее время получили статус ФСБУ(24 положения).

Несмотря на то, что РСБУ разработаны на основе МСФО, они всё же имеют некоторые существенные отличия, которые представлены в табл. 1 (составлено авторами на основе [31], с изменениями и дополнениями).

Таблица 1

Отличия финансовой отчетности, составленной по МСФО и РСБУ

<i>Критерии сравнения</i>	<i>МСФО</i>	<i>РСБУ (ФСБУ)</i>
Достоверность	Отражаются все факты хозяйственной деятельности, так как экономическое содержание преобладает над юридической формой	Отражаются только те факты хозяйственной жизни, которые могут быть документально подтверждены, то есть преобладание юридической формы над содержанием
Предполагаемые пользователи отчетности (в качестве приоритета)	Инвесторы и кредиторы	Контролирующие органы
Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности	В отчетном периоде признаются все относящиеся к нему доходы и расходы	В отчетном периоде признаются только те относящиеся к нему доходы и расходы, которые могут быть подтверждены первичной документацией
Принцип осмотрительности	Большее внимание уделяется учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов	Провозглашен, но соблюдается не всегда
Профессиональное суждение при подготовке финансовой отчетности	Является определяющим фактором во многих вопросах	Разрешается, но в рамках нормативного регулирования отражения операций в учете и отчетности
Существенность	Отчетность должна содержать все показатели, которые являются значимыми и могут повлиять на решения пользователей. Существенность является <i>качественной</i> характеристикой	Провозглашено, но редко соблюдается на практике. Существенность является <i>количественной</i> величиной (5%)

Можно сделать вывод о том, что Международные стандарты финансовой отчетности более полно и достоверно отражают деятельность предприятия, делают её прозрачной. Именно это обычно и привлекает иностранных инвесторов, которые, в свою очередь, могут внести свой вклад в развитие предприятия и вывести его на международный рынок [35].

Под действием процессов глобализации мировой экономики всё большее число стран переходит на использование Международных стандартов. Именно поэтому уже более 80 государств сделали составление отчетности по МСФО обязательным для компаний, которые котируются на местном рынке [38].

Для некоторых российских компаний также является обязательным составление финансовой отчетности не по отечественным стандартам, а по международным. Список таких компаний был установлен 27 июля 2010 года Федеральным законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [2], который также установил общие требования к составлению, представлению и раскрытию консолидированной финансовой отчетности юридическими лицами. Под действие закона попадают:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, занимающихся исключительно сферой обязательного медицинского страхования);
- 3) пенсионные фонды, имеющие статус негосударственных;
- 4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) клиринговые организации;
- 6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 7) акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации. Данная категория организаций была добавлена Федеральным законом от 03.07.2016 № 262-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» и статью 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [5];
- 8) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список. Данные компании были внесены в перечень Федеральным законом от 5 мая 2014 г. № 111-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении на-

личных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» [4].

С развитием законодательства, регулирующего правила ведения бухгалтерского учета, российскому бухгалтеру стало необходимым знание не только российских стандартов, но и международных. Знание МСФО делает бухгалтера более грамотным в ведении учета, а также снижает количество ошибок, допускаемых при составлении финансовой отчетности [30]. Согласно пункту 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [13] компания может самостоятельно обращаться к Международным стандартам финансовой отчетности в том случае, если нормативные акты по ведению бухгалтерского учета Российской Федерации не дают точного ответа на вопрос о порядке ведения учета. Из этого следует, что только разбирающийся в Международных стандартах отчетности бухгалтер сможет определить необходимый в конкретной ситуации стандарт и правильно использовать его для решения появившейся проблемы в учете организации.

Российские ученые и экономисты описывают в своих статьях ряд примеров, когда предприятие, не подпадающее под действие федерального закона №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [2], может использовать Международные стандарты финансовой отчетности. Конкретные случаи применения МСФО при составлении данной отчетности сведены в табл. 2.

Таблица 2

Случаи применения МСФО компаниями, не подпадающими под действие федерального закона №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

<i>Автор методики</i>	<i>Объект учета</i>	<i>Суть предлагаемой методики</i>
Сапрыкина О. А.	Проверка на обесценение	Согласно пункту 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [12], компания может проводить проверку на обесценение, придерживаясь Международных стандартов финансовой отчетности. В соответствии с Международным стандартом IAS 36 «Обесценение активов» [21] компания обязана проводить проверку на наличие при-

		<p>знаков, подтверждающих уменьшение стоимости актива на каждую отчетную дату. Если данные признаки присутствуют, то организация должна провести тест на обесценение актива [36]. Таким образом, проверка на обесценение проходит в данном порядке:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) проводится проверка, связанная с наличием признаков обесценения; 2) рассчитывается возмещающая стоимость актива, то есть наибольшая выгода, которая может быть получена компанией при использовании актива. Данный показатель определяется выбором максимума между ценностью использования актива и его чистой стоимостью продажи (из справедливой стоимости, то есть цены, которая будет получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки, за вычетом затрат на продажу); 3) рассчитывается сумма убытка от обесценения данного актива; 4) сумма убытка отражается в учете и финансовой отчетности за данный период; 5) проводится анализ возмещающей стоимости в последующие периоды для решения вопроса об изменении суммы резерва
Митюкова Ю. С.	Нематериальные активы (НМА) и научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИ-ОКР)	<p>В случае окончания работ НИОКР признается активом тогда, когда выполняются критерии, прописанные в пункте 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) [11]. Таким образом, данные расходы признаются в бухгалтерском учете активом, если:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сумма расхода может быть определена и подтверждена;

		<p>2) в наличии имеются документы, подтверждающие выполнение работ;</p> <p>3) появляются будущие экономические выгоды, то есть доход, от использования результатов работ для производственных и/или управленческих нужд;</p> <p>4) использование результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских работ и технологических работ может быть продемонстрировано.</p> <p>Если условия не выполняются, то расходы на НИОКР признаются в компании расходами за текущий период.</p> <p>При этом, согласно Информации Минфина РФ №ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства» [8] ПБУ 14/2007 [12] и ПБУ 17/02 [11] могут быть применимы к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам. Но данные положения не определяют момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива – результата НИОКР. В данном случае для организации будет необходимым обращение к Международному стандарту финансовой отчетности IAS 38 «Нематериальные активы» [22], согласно которому разработки подлежат проверке на обесценение, а затраты, связанные с исследованием, признаются расходами в момент их возникновения. При применении данного стандарта, компания только тогда признает результаты разработки нематериальным активом (НМА), когда будут выполнены все перечисленные условия (согласно пункту 57):</p>
--	--	---

		<p>1) организация может осуществить завершение разработки НМА и довести его до состояния, пригодного для использования самой компанией, или его продажи;</p> <p>2) компания нацелена на завершение и дальнейшее использование или продажу разработки;</p> <p>3) организация способна самостоятельно использовать актив или продать его;</p> <p>4) компания определила способ извлечения будущих экономических выгод от владения активом;</p> <p>5) у организации имеются все необходимые ресурсы для завершения разработки;</p> <p>6) предприятие способно точно оценить затраты, относящиеся к разработке данного НМА [32]</p>
Наконечная М. А.	Калькулирование себестоимости продукции	<p>В российской практике производственного учета используется перечень способов калькулирования себестоимости продукции, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> – метод полной себестоимости; – директ-костинг; – нормативный метод; – позаказный метод; – попередельный метод. <p>Применение данных методов должно быть указано в учетной политике организации. Но отечественные нормативные акты не содержат указаний по этому поводу. В российском законодательстве отсутствуют нормативные акты, регламентирующие включение в производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных затрат. В этом случае бухгалтер компании обращается к Международному стандарту IAS 2 «Запасы» [16], который содержит нормы, регулирующие эту ситуацию. В соответствии с пунктом 11</p>

		IAS 2 «Запасы», постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции соразмерно предполагаемому количеству произведенной продукции при традиционных условиях. Для разделения этих затрат в данном случае используется «стандартная производственная мощность» [33]
Городилов М. А.	Учет затрат на обесценение природных ресурсов	В соответствии с п.20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [15] при наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение стоимости поисковых активов вследствие обесценения, придерживаясь правил, установленных Международными стандартами финансовой отчетности. В данной ситуации должны быть использованы Международные стандарты IAS 36 «Обесценение активов» [21] и IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [24]. Данные стандарты содержат как ряд индикаторов обесценения (внешних и внутренних), указывающих на необходимость проведения проверки на обесценение, так и руководство по проведению теста на обесценение [28]
Городилов М. А.	Хеджирование финансовых рисков	В связи с тем, что нормативные акты Российской Федерации не устанавливают конкретные правила отражения в бухгалтерском учете операции хеджирования финансовых рисков, становится целесообразным обращение к таким Международным стандартам как IFRS 9 «Финансовые инструменты» [25] и IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [23]. В стандартах IAS 39 и IFRS 9 рассматриваются операции и виды хеджирования (хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков, хеджиро-

		<p>вание чистых инвестиций в зарубежные подразделения). IFRS 9 же более конкретизирует данную тему. Согласно ему для учета хеджирования должны в обязательном порядке выполняться ряд условий:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) в самом начале компанией было зафиксировано намерение применять учет при хеджировании; 2) в хеджировании принимают участие только инструменты хеджирования, отвечающие установленным требованиям и хеджируемые статьи; 3) ожидается высокая эффективность хеджирования, т.е. наличие хеджирования компенсирует риски изменения в справедливой стоимости или денежного потока [28]
Адамов Н. А.	Учет договоров строительного подряда	<p>Аналогом Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [14] является Международный стандарт IAS 11 «Договоры на строительство» [18]. Согласно ПБУ 2/2008, оценка объектов строительства проводится по договорной стоимости, что не дает возможности пересмотреть доходы по договору подряда и не учитывает отклонения от условий, прописанных в договоре. В МСФО IAS 11 «Договоры на строительство» же прописано, что оценка объектов строительства производится по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения, что позволяет включить данные отклонения и пересмотреть доходы, указанные в договоре.</p> <p>Также с помощью IAS 11 может быть решена проблема учета договоров на строительство, когда распределение выручки и затрат по договору происходит по разным отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы [26]</p>

<p>Слободняк И. А., Левченко Н. Е.</p>	<p>Учет ликвидационной стоимости при начислении амортизации основных средств</p>	<p>В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [9], основным параметром, от которого зависит сумма начисляемой амортизации, является срок полезного использования. Данный срок должен быть определен организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету в соответствии с его амортизационной группой (ст. 258 НК РФ [1]). Также необходимо учитывать Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [6]). Согласно этому документу определяется период предполагаемого использования объекта, но не срок использования актива данной конкретной организацией. Если обратиться к Международному стандарту IAS 16 «Основные средства» [19], то можно более конкретно охарактеризовать понятие «срок полезного использования». Согласно указанному стандарту, срок полезного использования – это:</p> <ul style="list-style-type: none"> – период времени, в течение которого возможно экономическое использование актива; – количество единиц продукции, которое предполагается получить от актива. <p>Так как предприятие может принять решение о выбытии актива, то срок полезного использования и срок экономической службы предприятию могут быть разными. Таким образом, при определении амортизируемой величины, то есть суммы, которая заменяет фактическую стоимость, предприятием должна учитываться ликвидационная</p>
--	--	---

		<p>стоимость. Ликвидационная стоимость – это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние этого актива и срок его службы были такими, какие ожидаются после окончания срока его полезного использования. В итоге, если такая стоимость является существенной, то амортизируемую стоимость таких основных средств рекомендуется рассчитывать исходя из разницы между первоначальной и ликвидационной стоимостью [37]</p>
<p>Алдарова Т. М.</p>	<p>Учет продажи товаров, продукции, работ, услуг в рассрочку или отсрочку</p>	<p>Встречаются ситуации, при которых продажи товаров, продукции, работ или услуг производятся в рассрочку или отсрочку на длительный период. Такие расчеты регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [10], согласно которому при предоставлении рассрочки или отсрочки оплаты, выручка принимается в полной сумме дебиторской задолженности. Однако сейчас разрабатывается проект нового ПБУ 9, который меняет условия принятия к бухгалтерскому учету результатов подобных сделок. Согласно проекту ПБУ 9, в случаях, когда период рассрочки или отсрочки превышает 12 месяцев после отчетной даты (или меньший установленный компанией срок), организация может оценить величину будущих денежных потоков <i>по приведенной стоимости</i>, то есть такой стоимости, которая была бы получена при реализации такого же объема товаров, продукции, работ или услуг, только без предоставления рассрочки или отсрочки. Но бывают случаи, когда точная стоимость аналогичных товаров и услуг без рас-</p>

		срочки или отсрочки не может быть определена. Тогда бухгалтеру необходимо обратиться к МСФО 18 «Выручка» (IAS 18) [20], который даёт точный порядок определения приведенной стоимости. Таким образом, в случае принятия проекта нового ПБУ 9, компаниям придется всё чаще обращаться к МСФО [27]
Никонова И. Ю.	Учетная политика	В Российских стандартах бухгалтерского учета не отражены правила исправления существенных ошибок, возникающих при составлении финансовой отчетности. В данном случае компании необходимо обратиться к Международному стандарту 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках» (IAS 8) [17], а именно к пункту 41 «Ошибки». Согласно данному стандарту, ошибки, которые не были обнаружены до наступления последующего периода, исправляются путем перерасчета сравнительной информации, которая была представлена компанией в данном (последующем) периоде. Также, согласно IAS 8, компания обязана ретроспективно исправить найденные ошибки и указать их при ближайшем составлении финансовой отчетности [34]

Таким образом, несмотря на то, что Россия официально не перешла полностью на Международные стандарты финансовой отчетности, в учетной практике всё чаще встречаются случаи обращения к ним. МСФО, являясь источником информации при разработке федеральных стандартов бухгалтерского учета, постепенно становятся основой для принятия основных экономических решений. Остается надеяться, что дальнейшие изменения ФСБУ максимально приблизят их к МСФО и позволят отечественным организациям всё чаще находить ответы на свои вопросы именно в МСФО. Таким образом, составляя бухгалтерскую (финансовую) отчетность по данным стандартам, рос-

сийские компании не только уменьшат затраты времени и человеческих ресурсов, но и смогут получить все те возможности развития, которые предлагает своим участникам современный международный рынок.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

2. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27 июля 2010 № 208-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

4. О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 5 мая 2014 № 111-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

5. О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» и статью 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 03.07.2016 № 262-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

6. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

7. Об утверждении положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 № 107. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

8. О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства: Информация Минфина РФ № ПЗ-8/2011.

[Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

9. Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 №32н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 № 115н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

12. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утв. Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 № 153н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 № 153н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) утв. Приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 № 106н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2011 № 125н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

16. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

17. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

18. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

19. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

20. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

21. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

22. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

23. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

24. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

25. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» введен приказом Минфина РФ от 27.06.2016 № 98н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

26. Адамов Н. А. Применение в строительстве отечественных стандартов и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С.45–53.

27. Алдарова Т. М. Особенности учета выручки в соответствии с РСБУ и МСФО//Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8. – С.33–47.

28. Городилов М.А. Стратегия развития кафедры учета, аудита и экономического анализа ПГНИУ // 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, 2016. – 292 с. – С. 3–12.

29. Житлухина О. Г., Ракутько С. Ю., Селезнева Е. Ю. Этапы становления МСФО: зарубежная практика // Международный научно-исследовательский журнал. – 2017. – №3–2(57). – С. 69–73.

30. Ильин И. Е. Россия расширила сферу применения МСФО // Аудитор. – 2014. – № 5. – С.3-6.

31. Крыгина А. А., Князева Н. А., Ронжина М. А. Применение МСФО в России // Тр. междунар. конф. «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита». – Курск. – 2014. – С.140–143.

32. Митюкова Ю. С. Критерии признания нематериальных активов в учете согласно РСБУ и МСФО // Современная наука: актуальные проблемы и пути их решения. – 2014. – № 9. – С. 65–70.

33. Наконечная М. А. Учет МПЗ в соответствии с РСБУ и МСФО // Вестник магистратуры. – 2014. – № 11-2. – С.21–23.

34. Никонова И. Ю. Сравнительная характеристика основных принципов составления учетной политики по РСБУ и МСФО // Материалы Всерос. науч.-практ. конф. – Иркутск. – 2012. – С.97–108.

35. Принципиальные расхождения в МСФО и РСБУ / Т. Л. Безрукова, Ю. Н. Степанова, И. И. Шанин, А. И. Жабина // Успехи современного естествознания. – 2015. – № 1–2. – С.247-250.

36. Сапрыкина О. А. Вопросы переоценки и обесценения основных средств по РСБУ и МСФО // Актуальные вопросы экономических наук. – 2009. – №4–2. – С.149–154.

37. Слободняк И. А., Левченко Н. Е. Сравнительный анализ результатов начисления амортизации в соответствии с требованиями РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 14. – С.14–20.

38. МСФО ФМ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.msfofm.ru/library/133-what-counties-use-ifs>. – (Дата обращения: 12.09.2017).

**CASES OF APPLICATION OF IFRS RUSSIAN
ORGANIZATION, NOT FALLING UNDER REQUIREMENTS
OF THE FEDERAL LAW «ABOUT THE CONSOLIDATED
FINANCIAL REPORTING STI»**

GORODILOV M. A.,

head of accounting, audit and economic analyses department,

Doctor of Economics, associated professor

head of economic, accounting and financial expertise department PermTPP

KADOCHNIKOVA A. V.,

4^d year bachelor student of Economic,

Accounting, analyses and audit profile

Perm State University

Perm, Russia

This article had information about the concept of International Financial Reporting Standards, their peculiarities and application conditions. Also the main differences and similarities between IFRS and Russian Accounting Standards were identified and analyzed. Particular attention was paid to the cases when the International Standards were applied in the preparation of accounting (financial) statements by companies which are not subject of Federal Law № 208 - FL of 27 July, 2010 "On consolidated financial statements".

Keywords: IFRS, Federal Accounting Standards, accounting (financial) statements, consolidated financial statements, depreciation, intangible assets, research and development (R&D), liquidation value, fair value.

ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ

Ю. Г. МУРАШОВА,

старший преподаватель

кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный

национальный исследовательский университет

Пермь, Россия

Актуальность вопросов создания оценочных резервов в экономических субъектах, их недостаточная теоретическая разработанность и практическая значимость в современных условиях определили выбор темы настоящей статьи. В данной статье представлена история появления в бухгалтерском учете оценочных резервов.

Ключевые слова: оценка, себестоимость, продажная цена, МСФО, стандарты, оценочные резервы.

Сближение национальных стандартов по бухгалтерскому учету с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) ставят новые вопросы как методологического, так и методического характера. Внимание представляет опознание оценочных резервов в учетной системе, методика их формирования в бухгалтерском учете и отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации. Исполнение одного из требований федерального закона, ст. 13 п. 1, «О бухгалтерском учете» 402 ФЗ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении» [5].

Не раскрытие в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности информации об оценочных резервах приводит к искажению отдельных ключевых характеристик анализа финансового состояния организации. Это происходит, чаще всего, вследствие игнорирования компаниями такой учетной процедуры, как создание резервов, реже от незнания, о такого рода резервах. Аналитики получают отчет о финансовом положении с завышенными показателями активов. В условиях разнообразия оценок, оценочные резервы обеспечивают переход от фактической себестоимости приобретения активов к их стоимости, реальной на дату составления отчетности.

Проблемы формирования оценочных резервов или отдельные аспекты исследовались в работах многих российских и зарубежных

ученых. Однако в учете и отчетности присутствуют разночтения в понятийном аппарате, недостаточно разработаны методики формирования оценочных резервов, а также отражения их в отчетности для оценки стоимости активов.

Оценка активов по рыночно направленной стоимости употреблялась на разных этапах развития бухгалтерского учета.

Знакомство с самоучителем Луки Пачоли, в главе 12 «Трактата о счетах и записях», встречаем две противоречивые рекомендации по оценке вещей: продажные максимально высокие цены и себестоимость. [3, с.30].

У французских авторов XVII в., а именно кодекс Савари, находим указание на необходимость оценки определенных счетов по так называемым «текущим ценам». [4, с.102-103]

В XIX в. в Великобритании стоимость имущества требовалось показывать не по себестоимости, а по ее продажной цене.

В 30–40 годах XX века в США развернулась полемика, между институалистской и персоналистической школами учета. Их расхождения связаны с комплексом вопросов, в том числе и оценка активов. Персоналисты были сторонниками переоценки по реалистическим (текущим) ценам, а институалисты придерживались оценки активов по себестоимости, по историческим ценам. Компромиссом крайностей двух американских школ стал подход предложенный Монтгомери «..принцип наименьшей оценки...». Идею Монтгомери мы встречаем в МСФО (IAS) – 2 «Запасы» [4, с.357-369].

В середине XX века в Старом свете получила признание маркетинговая теория предельной полезности, создавшая модели сравнения потребительной стоимости товаров по их полезности для продавца и покупателя. Она перенесла определение стоимости товаров на рыночные механизмы, в результате чего оценка по фактической себестоимости начала подвергаться критике, а специалисты стали разрабатывать методы оценки по рыночно ориентированной стоимости.

В XIX и начале XX вв. широкое распространение получила трудовая теория стоимости, на основе которой строились и бухгалтерские оценки. В то время в бухгалтерском учете утвердилась оценка по фактической себестоимости (первоначальной, исторической стоимости), которая традиционно преобладала в бухгалтерском учете до середины XX века, а в российском учете до настоящего времени применяется почти повсеместно. Альтернативным подходом экономисты рассматривали оценку активов по восстановительной стоимости.

Причины использования фактической себестоимости: традиции учетной практики; нормативно-правовые документы, построенные на исторических оценках; простота нахождения и документальное подтверждение, что обеспечивает стабильность, понятность информации.

Существенным недостатком оценки по фактической себестоимости является то, что ее достоверность с позиции текущих рыночных цен с течением времени может снижаться. Инфляционные процессы, достижения научно-технического прогресса, обуславливающие изменение цен активов на рынке, а также физическое устаревание активов делают историческую оценку активов не актуальной и не соответствующей реальному положению дел [2, с.11–12]. Как следствие, в современных условиях ведения бизнеса учет, основанный на оценке по фактической себестоимости, не всегда позволяет получить необходимую информацию. Так, фактическая себестоимость активов, представленная в балансе, не удовлетворяет целям анализа платежеспособности. Факт снижения учетной стоимости активов вводит пользователей в заблуждение, так как при анализе платежеспособности они будут рассчитывать на большую сумму денежных средств, чем та, которая реально возможна к получению при продаже активов. В связи с тем, что влияние инфляционного и других рыночных факторов бухгалтеру практически невозможно убрать.

Инструментом преодоления старения показателей отчетности и придания ей большей полезности должны стать оценочные резервы.

В исторических ссылках включение резервов в бухгалтерский учет и отчетность впервые упоминается в конце XIV – начале XV в. [1, с. 340].

Этапы эволюции оценочных резервов в мировой практике

<i>Период</i>	<i>Характеристика этапа</i>
1950 – наши дни	Развитие национальных и международных стандартов бухгалтерского учета. Появление оценки по справедливой стоимости.
1700 – 1950 гг..	Формирование системы резервов предприятия
1300 – 1700 гг..	Постепенное появление резервов (по сомнительным долгам, фискального характера)
500 до н.э. – 1300 н.э	Зарождение резервов с возникновением общепринятого метода бухгалтерского учета – оценка.

1 этап. Отдельные случаи создания резервов.

2 этап. Отсутствует законодательство. Развитие резервной системы в банковской и торговой деятельности. Носителями создания резервов, были люди коммерческого мира. Им нужны были идеи по предотвращению возможного банкротства.

3 этап. Прорыв в формировании резервов произошел с возникновением акционерных обществ, деятельность которых регламентируется законодательством всех экономически развитых стран.

4 этап. Практические исследования и развитие теории оценочных резервов. Выражением идей стали Общепринятые правила и принципы США (GAAP US) и Международные стандарты финансовой отчетности (IAS, IFRS).

В практике российских компаний встречается два подхода к формированию резерва под снижение стоимости МПЗ. Первый способ – это выявление необходимых для создания резерва признаков, которые основываются на данных аналитического учета и экономического анализа, и второй способ – это установленная учетной политикой обязательная инвентаризация, целью которой является выявление необходимых условий для дальнейшей генерации дополнительных ресурсов организации. Другими словами, второй способ – метод усиления внутреннего контроля хозяйствующего субъекта за состоянием материальных ценностей. Правила и этапы формирования резерва тождественны при обоих подходах.

Если сравнивать вышеизложенные подходы к формированию резерва под снижение стоимости материальных ценностей, можно сделать вывод, что первый способ наименее трудоемкий, его можно автоматизировать посредством специально разработанных аналитических программ бухгалтерского учета. В свою очередь второй способ помогает своевременно выявлять необходимые признаки и предоставлять наиболее достоверную информацию насчет состояния материально – производственных запасов.

Вывод. Развитие оценки в бухгалтерском учете тесно переплетено с возникновением и развитием оценочных резервов. Однако не следует забывать, что за каждым методологическим приемом стоят интересы определенных групп пользователей.

Список литературы

1. Бреславцева Н.А. Балансоведение: учебное пособие / под ред. Н.А. Бреславцевой . Ростов н/Д: Феникс, 2004.
2. Печенникова Г.Г., Арбатская Т.Г. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. 146 с.
3. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. Я. В. Соколова. М., 1994.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.: ил.
5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

ESTIMATED RESERVES: HISTORY AND PRESENT

MURASHOVA Y. G.,

*major professor assistant of accounting,
audit and economic analyses department
Perm State University
Perm, Russia*

Actuality of theme. Actuality of questions of accumulation of evaluation reserves in economic subjects, their insufficient theoretical worked out and practical meaningfulness in modern terms defined the choice of theme of the real article. In this article history of appearance is presented in the record-keeping of allowances.

Keywords: estimation, prime price, selling price, IFRS, standards, allowances.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

К. Ю. ТАРАСОВА,

*ведущий специалист ООО «Эксперт-Аудит»,
магистрант 1 курса направления Экономика,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

В статье раскрываются особенности и проблемы оценки финансовых вложений в российской финансовой отчетности. Определены факторы, которые влияют на изменение их стоимости, и предложена методика проверки на обесценение с учетом этих факторов.

Ключевые слова: финансовые вложения, признаки обесценения, финансовая отчетность

Финансовые вложения являются эффективным средством перераспределения денежных средств между теми, кто нуждается в них, и теми, кто имеет избыточные денежные средства. Финансовые вложения позволяют получить дополнительный доход в виде дивидендов, процентов или прироста их стоимости и избежать обесценения имеющихся свободных денежных средств. Также формируют запас высоколиквидных активов в балансе организации, которые при необходимости в короткие сроки могут быть обменены на денежные средства.

При этом финансовые вложения являются специфическими объектами, которые подвержены различным финансовым рискам - риску ликвидности, кредитному, риску потока денежных средств, ценовому и др., и, как следствие, в любой момент могут быть подвержены обесценению. В связи с этим для предприятия-вкладчика важной задачей является определить достоверную оценку финансовых вложений, по которой они будут отражаться в финансовой отчетности, которая бы достоверно отражала их реальную стоимость и способствовала бы принятию правильных экономических решений заинтересованными пользователями такой отчетности.

По мнению российского исследователя Горло О. Р., финансовые вложения – это вложения организации в активы с целью получения дополнительных доходов в виде процентов, дивидендов или прироста стоимости активов [1, с. 154].

Солодов В.В. считает, что финансовые вложения – это отвлечение организацией своих свободных денежных средств (или других ресурсов) в активы других предприятий с целью получения выгоды, не связанной с основной деятельностью данной организации [7,с.50].

Поленова С.Н. характеризует финансовые вложения как активы, которые используются организацией для получения дополнительных доходов посредством вложений в государственные ценные бумаги, облигации, уставные (складочные) капиталы других организаций и др. [10,с.2].

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам (табл. 1).

Таблица 1

Классификация финансовых вложений

<i>Классификационный признак</i>	<i>Виды финансовых вложений</i>	<i>Источник классификации</i>
По структуре	<ul style="list-style-type: none"> - ценные бумаги; - вклады в уставные капиталы других организаций; - предоставленные другим организациям займы; - депозитные вклады в кредитных организациях; - дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования; - вклады организации-товарища по договору простого товарищества 	п.3 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
По сроку обращения (погашения)	<ul style="list-style-type: none"> - краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев); - долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает один год) 	п.41 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению»

Продолжение табл. 1

По счетам бухгалтерского учета	- 58-1 «Паи и акции»; - 58-2 «Долговые ценные бумаги»; - 58-3 «Предоставленные займы»; - 58-4 «Вклады по договору простого товарищества и др.»	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению»
По характеру финансовых вложений	- долевые (вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, вклады в совместную деятельность и т.п.); - долговые (предоставленные займы, полученные векселя, облигации, дебиторская задолженность, приобретенная по договорам уступки права требования и т.п.); - комбинированные (конвертируемые облигации, акции с правом погашения в установленной сумме и срок); - денежные (депозиты, денежные сертификаты)	Горло О.Р.
По форме:	- акции, облигации, векселя и прочее	Горло О.Р.
По эмитенту:	- эмитируемые государственными органами; - эмитируемые муниципальными органами; - эмитируемые физическими или юридическими лицами	Курилова А.А., Кулина Е.А.
По отношению к рынку:	- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость; - финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется	п.19 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»

По цели организации в отношении того или иного финансового актива:	- займы и дебиторская задолженность; -финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи; -финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток; -инвестиции, удерживаемые до погашения	п.45 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
По цели организации в отношении того или иного финансового актива:	- оцениваемые по амортизированной стоимости; - оцениваемые по справедливой стоимости	п.4.1.1 Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Классификация финансовых вложений имеет не только сугубо теоретическое, но и важное практическое значение. Во-первых, выделение различных групп (видов) финансовых вложений позволяет организовать их аналитический учет на предприятии. Во-вторых, классификация по сроку обращения влияет на порядок отражения финансовых вложений в бухгалтерском балансе (их отражение в первом или втором разделе бухгалтерского баланса). В-третьих, порядок последующей оценки финансовых вложений также будет различаться в зависимости от вида финансового вложения. Так финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. В свою очередь финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. При этом для данной группы финансовых вложений предприятия обязаны создавать резерв под обесценение в случае устойчивого существенного снижения их стоимости. Методика создания резерва под обесценение у различных видов финансовых вложений также имеет свои специфические особенности, в частности отличаются признаки их обесценения и способы определения расчетной стоимости.

Для целей последующей оценки финансовые вложения организации подразделяются на две группы, по которым изменение стоимости в учете и отчетности отражается по-разному:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Согласно п.20 ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость (к ним относятся государственные и корпоративные облигации, акции, котирующиеся на фондовой бирже), отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку, как отмечается в данном документе, организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Вариант выбора зависит от того, как часто организация формирует промежуточную отчетность. То есть при формировании ежемесячной отчетности такую корректировку необходимо проводить ежемесячно. При формировании ежеквартальной отчетности – ежеквартально.

В ПБУ 19/02 приведены примеры ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений. Но этот перечень далеко не исчерпывающий.

В соответствии с ПБУ 19/02 в случае возникновения ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку на наличие следующих условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений (данные условия должны выполняться одновременно):

- 1) на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- 2) в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- 3) на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Расчет может быть произведен на основе данных независимого оценщика или самостоятельно. Первый вариант позволяет более точно определить расчетную стоимость. Однако, учитывая достаточно высокую стоимость услуг профессиональных оценщиков, расходы на их оплату являются основным минусом этого варианта, особенно учитывая тот факт, что собственно определение расчетной стоимости финан-

совых вложений не является основанием для создания резерва под обесценение.

Второй метод заключается в формировании собственной расчетной методики для финансовых вложений, которые имеются у организации. Этот вариант представляется наименее затратным, поскольку организация может произвести соответствующий расчет самостоятельно, без привлечения специалистов.

После определения расчетной стоимости финансовых вложений организация должна оценить одновременное выполнение приведенных условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Однако в ПБУ 19/02 критерий существенности снижения стоимости финансовых вложений также не установлен. Это вызывает необходимость самостоятельно в составе учетной политики организации определить и утвердить значение указанного критерия (например, в процентах, как отношение разницы расчетной и учетной стоимости финансовых вложений к учетной стоимости).

В соответствии с п.38 ПБУ 19/02 организация должна обеспечить документальное подтверждение результатов проведенной проверки на обесценение финансовых вложений. Следовательно, необходимо оформить документ, например акт проверки, содержащий:

- описание ситуаций, которые имели место и в которых могло произойти обесценение финансовых вложений;
- учетную и расчетную стоимость финансовых вложений;
- информацию о факте выполнения или невыполнения условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений;
- результат проверки: имеется или нет устойчивое снижение стоимости финансовых вложений;
- информацию о том, создается или не создается резерв и в случае создания – сумму резерва.

К акту проверки следует приложить соответствующий расчет стоимости (расчетной стоимости) финансовых вложений.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, информация о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году (п. 42 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений») [5].

Таким образом, методика проверки на обесценение финансовых вложений в соответствии с российскими стандартами должна содержать следующие элементы:

- группировку финансовых вложений по видам;

- признаки обесценения по видам финансовых вложений;
- порядок определения расчетной стоимости финансовых вложений по видам;
- критерий существенности снижения стоимости финансовых вложений;
- документальное оформление результатов проверки;
- периодичность проведения проверки на обесценение;

Разработкой подходов к методике оценки финансовых вложений занимаются также отечественные специалисты по бухгалтерскому финансовому учету. Однако на настоящий момент таких разработок немного и большая часть исследователей придерживается одинакового подхода к оценке финансовых вложений, который заключается в определении расчетной стоимости финансовых вложений на основе оценки чистой стоимости активов предприятия-эмитента вне зависимости от их вида. Такая методика не всегда является корректной, так как не учитывает специфические особенности отдельных групп (видов) финансовых вложений. Вопросам определения признаков обесценения для различных (групп) видов финансовых вложений, определения способов расчетной стоимости финансовых вложений для различных видов, документального оформления проведенной проверки на обесценение в бухгалтерском учете посвящены работы Селезневой А. П., Владимировой А. В., Климовой Ю. В., Куликовой Л. И., Исаевой А. С.

Таблица 2

Аспекты учетной политики в части учета финансовых вложений

<i>Нормативный документ, определяющий наличие данного аспекта в учетной политике</i>	<i>Аспект учетной политики</i>	<i>Нормативное закрепление</i>
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Наличие в рабочем плане счетов счета для учета финансовых вложений	В соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» счет 58 предназначен для учета финансовых вложений
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Формы первичных учетных документов по учету финансовых вложений	Нормативными документами по бухгалтерскому учету не установлены, разрабатываются организацией самостоятельно и утверждаются в учетной политике

Продолжение табл. 2

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Регистры бухгалтерского учета по учету финансовых вложений	Нормативными документами по бухгалтерскому учету не установлены, разрабатываются организацией самостоятельно и утверждаются в учетной политике
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Сроки проведения инвентаризации финансовых вложений	Устанавливаются организацией самостоятельно в учетной политике в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств N 49
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	Критерии деления финансовых вложений на краткосрочные и долгосрочные	Устанавливаются организацией самостоятельно в учетной политике
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Единица бухгалтерского учета финансовых вложений	Может быть серия, партия, однородная совокупность финансовых вложений в соответствии с п.5 ПБУ 19/02
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Критерий существенности величины затрат на приобретение ценных бумаг (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу)	Устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Периодичность проведения корректировки оценки финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость	Может проводиться ежемесячно или ежеквартально в соответствии с п.20 ПБУ 19/02;

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Способ оценки при выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	В соответствии с п.26 ПБУ 19/02 одним из следующих способов: -по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений; -по средней первоначальной стоимости; -способ ФИФО;
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Доводятся или нет до номинала приобретаемые долговые ценные бумаги, по которым не определяется рыночная стоимость, в течение срока их обращения	Устанавливается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Осуществляется или нет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости	Устанавливается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Периодичность проверки на обесценение финансовых вложений организацией	Один раз в год по состоянию на 31 декабря отчетного года или один раз в квартал по состоянию на дату составления промежуточной бухгалтерской отчетности в соответствии с п.38 ПБУ 19/02;
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Порядок создания резерва под обесценение	Разрабатывается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике

Согласно п. 38 ПБУ 19/02, в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости таких финансовых вложений. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости фи-

нансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между расчетной стоимостью и учетной стоимостью таких финансовых вложений.

Создание резерва при наличии указанных в ПБУ 19/02 оснований будет способствовать:

- соблюдению требования ПБУ 19/02 о создании резерва;
- своевременному признанию в бухгалтерском учете убытков от обесценения финансовых вложений (соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности);
- составлению отчетности с учетом требования осмотрительности, так как организация признает расходы уже при признаках возможного неполучения ожидаемых выгод;
- отражению реальной картины финансового состояния организации;
- правильному формированию финансового результата как отчетного, так и следующих периодов;
- уточнению балансовой оценки финансовых вложений;
- информация о финансовых вложениях, представленная в финансовой отчетности, будет отвечать всем требованиям реальности и достоверности.

Ответственность за нарушение данной нормы предусмотрена Кодексом РФ об административных правонарушениях: если несоздание такого резерва приведет к искажению соответствующих статей (строк) форм бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %, последует наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей. При этом ответственности за нарушение налогового законодательства не возникает, так как создание такого резерва Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Методику создания резерва рекомендуется оформить в виде отдельного документа в качестве приложения к учетной политике «Порядок создания резерва под обесценение финансовых вложений».

В данном документе для целей формирования резервов под обесценение следует выделить отдельные группы (виды) финансовых вложений в соответствии с ПБУ 19/02 (с учетом фактического наличия отдельных видов финансовых вложений у общества):

- долевые ценные бумаги;
- долговые ценные бумаги;
- вклады в уставные капиталы других организаций;
- предоставленные другим организациям займы;

- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования [9, с. 69].

Также целесообразно установить возможные признаки обесценения для выделенных групп (видов) финансовых вложений с учетом специфических особенностей каждой группы. Такие признаки будут служить основанием для проверки соблюдения условий устойчивого существенного снижения их стоимости.

В соответствии с ПБУ 19/02 в случае возникновения ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку на наличие следующих условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений (данные условия должны выполняться одновременно):

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Ключевым при этом является значение существенности, поэтому организация, кроме порядка расчета собственно резерва, должна определить данный критерий. Данный критерий целесообразно установить в % как отношение разницы расчетной и учетной стоимости финансовых вложений к учетной стоимости [9, с. 69].

В действующей практике финансового учета можно выделить следующие подходы при нахождении уровня существенности:

Так, в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 сказано, что в случае выделения в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

В соответствии с Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов, транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением и заготовлением товаров и их доставкой в организацию являются существенными, если их удельный вес

в общем объеме выручки от продажи товаров составляет более десяти процентов.

В п. 4 ст. 170 НК РФ налогоплательщикам предоставляется право не осуществлять раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам, используемых для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций, если доля совокупных расходов на производство товаров по операциям, не подлежащих налогообложению, не превышает пяти процентов от общей величины совокупных расходов на производство.

На законодательном уровне можно ориентироваться также на величину отклонений, предусмотренную ст. 15.11 КоАП РФ, согласно которой административным правонарушением считается грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, заключающееся, в частности, в искажении любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на десять процентов [3, с.4].

Основываясь на вышесказанном, можно сделать вывод, что отклонение до 5% является незначительным, а отклонение свыше 10% - существенным. Следовательно, данный критерий будет целесообразно установить в пределах от 5 до 10%.

Другим важным показателем в ПБУ 19/02 заявлена расчетная стоимость, которую можно определить как величину экономических выгод, которые организация может получить от использования финансовых вложений в текущем периоде. Порядок определения этой величины организация устанавливает самостоятельно. Во многом такой порядок будет зависеть от вида финансовых вложений.

Определение расчетной стоимости рекомендуется закрепить отдельно по каждому виду. Такой расчет может быть произведен на основе данных независимого оценщика или самостоятельно. Самостоятельная оценка может производиться на основе установленных бухгалтером подходов.

Такой расчет должен быть подтвержден документально, при этом может быть использована рыночная или фондовая информация, деловая переписка, выписки из реестров держателей ценных бумаг или выписки по счетам в банках, сведения их государственных реестров и т.д. [9, с. 70].

Расчетную стоимость займов для целей формирования резерва предлагаем определять на основе вероятности своевременного возврата займа в полном размере. Вероятность возврата займа при этом сни-

жается при наличии признаков обесценения. Процент снижения вероятности при соблюдении того или иного признака обесценения был установлен на основе экспертно взятых величин. Расчетная стоимость займа определяется в соответствии с формулами 1 и 2.

$$\text{Расчетная стоимость} = \text{Сумма займа} \times \text{Вероятность} \\ \text{своевременного} \\ \text{возврата займа} \quad (1)$$

$$\text{Вероятность возврата} = 100 \% - \text{Процент снижения вероятности} \quad (2)$$

Например, если не соблюдаются все вышеперечисленные признаки обесценения, процент снижения вероятности будет равен 0%. В таком случае вероятность своевременного возврата займа в полном размере – 100 %, то есть расчетная стоимость будет равна его учетной стоимости. Если для займа соблюдается только первый признак обесценения - задолженность по займу не погашена в сроки, установленные договором, и просрочка составляет более 12 месяцев, процент снижения вероятности составит 5 %. Тогда вероятность возврата составит 95 % (100 % – 5 %), расчетная стоимость такого займа составит 95 % от его учетной стоимости. Если же будут соблюдены все вышеперечисленные признаки обесценения, процент снижения вероятности составит 100 %. В таком случае вероятность своевременного возврата займа в полном размере – 0 % (100 % – 100 %), расчетная стоимость такого финансового вложения будет уменьшена на 100 % по сравнению с его учетной стоимостью, то есть составит 0 руб.

Проверку на наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений рекомендуется оформлять отдельным документом, в котором будут отражены:

1) проверка первого условия – на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости:

- учетная стоимость финансового вложения на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату;
- расчетная стоимость финансового вложения;
- разница между учетной и расчетной стоимостью;
- абсолютное значение существенного значения;
- вывод о существенном или несущественном отклонении учетной цены от расчетной в сторону уменьшения;

2) проверка второго условия – в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения:

- значения расчетной стоимости на конец каждого месяца отчетного периода;
- значение уменьшения стоимости за каждый месяц исходя из значения существенности;
- вывод о наличии или отсутствии существенных изменений в сторону уменьшения;

3) проверка третьего условия - на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений:

- аналитическое обоснование лица, осуществляющего такую проверку.

4) общий вывод о соблюдении всех трех условий [9, с. 70].

По результатам проверки на обесценение делают вывод о доначислении, списании или оставлении резерва. Данный вывод может оформляться справкой-расчетом или актом о создании или изменении резерва под обесценение финансовых вложений. В таком документе указываются следующие данные о факте хозяйственной жизни:

- наименование финансового вложения;
- описание ситуаций, которые имели место и в которых могло произойти обесценение финансового вложения;
- учетная стоимость финансового вложения;
- расчетная стоимость финансового вложения;
- информацию о факте выполнения или невыполнения условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений;
- результат проверки: имеется или нет устойчивое снижение стоимости финансовых вложений;
- информацию о том, создается или не создается резерв и в случае создания - сумму резерва;
- величина резерва на предыдущую отчетную дату;
- величина корректировки резерва.

К акту проверки следует приложить соответствующий расчет стоимости (расчетной стоимости) финансовых вложений.

Таким образом, методика создания резерва под обесценение финансовых вложений должна раскрывать следующие моменты:

- группировку финансовых вложений по видам;
- признаки обесценения по видам финансовых вложений;

- порядок определения расчетной стоимости финансовых вложений по видам;
- критерий существенности снижения стоимости финансовых вложений;
- документальное оформление результатов проверки;
- периодичность проведения проверки на обесценение;

Согласно ПБУ 19/02, проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. При этом организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Для сопоставимости данных можно рекомендовать проводить расчет резерва на дату составления промежуточной отчетности, установленную организацией.

Таким образом, была предложенная подробная методика порядка формирования резерва, включает в себя:

- группировку финансовых вложений для целей проведения проверки на обесценение;
- возможные признаки обесценения для различных групп (видов) финансовых вложений, которые учитывают специфические особенности отдельных групп (видов) финансовых вложений и будут служить основанием для проверки соблюдения условий устойчивого существенного снижения их стоимости;
- основные подходы, существующие в нормативных документах действующей практики финансового учета, к определению величины критерия существенности;
- формы первичных учетных документов для оформления результатов проведенной проверки на обесценение финансовых вложений;
- подход к определению расчетной стоимости займов на основе вероятности своевременного возврата займа в полном размере.

Применение рекомендуемой методики будет способствовать снижению субъективности формирования резерва под обесценение финансовых вложений и повышению качества информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности данного предприятия, а также может служить основой для формирования стандартов экономического субъекта по оценке и отражению в отчетности финансовых вложений.

Список литературы

1. Горло О. Р. Сущность и классификация финансовых вложений// Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2015. № 32. С. 153–156.
2. Дружиловская Э. С. Оценка финансовых инструментов в российском и международном бухгалтерском учете// Международный бухгалтерский учет. 2014. № 47. С. 26–40.
3. Касьянова С. А. Существенность информационного обеспечения в создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей. С. 1–8.
4. Климова Ю. В. Некотируемые финансовые вложения: рассчитываем сумму резерва // Вектор науки ТГУ. 2010. № 4. С. 230–233.
5. Корзухина А. Н. Резервы в бухгалтерском учете // Бухгалтерский вестник. 2011. № 3.
6. Куликова Л. И., Исаева А. С. Формирование резерва под обесценение финансовых вложений // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 8. С. 2–7.
7. Кулина Е. А., Курилова А. А. Учет и оценка финансовых вложений // Вестник НГИЭИ. 2015. № 9 (52). С. 50–53.
8. Малицкая В. Б. и др. Сравнение учета резервов с международными стандартами // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2. С. 69–76.
9. Пашенко Т. В., Девяткова А. А. Резервы в бухгалтерском учете // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике: сб. науч. тр. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2016. Вып. 6, ч. 2. С. 69–77.
10. Пашенко Т.В. Развитие бухгалтерского учета как отражение преобразований общественно-экономических отношений // Экономика и предпринимательство. 2015. № 11, ч. 1. С. 949–953.
10. Поленова С.Н. Финансовые вложения: понятие, оценка, правила принятия к учету // Все для бухгалтера. 2007. № 16. С. 2–6.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 08.11.2010 №142н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
12. Селезнева И. П., Владимирова А. В. Развитие методики оценки и бухгалтерского учета финансовых вложений // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18 (360). С. 15–28.

13. Тумасян Р. З. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие. М: Омега-Л, 2010. 786 с.

14. Pashchenko T. V. Procedure of Expert Examination of Representation in the Accounting of the Compensatory Nature of Securities Transactions // International Business Management.2015. 7. С. 1640–1644.

TECHNIQUE OF FINANCIAL INVESTMENTS ASSESSMENT DEVELOPMENT

TARASOVA K. Y.,
*1st year magister student of Economic,
Accounting, analyses and audit profile
Perm State University
Perm, Russia*

In article features and problems of assessment of financial investments in the Russian financial statements are revealed. Factors which influence change of their cost are defined, and the check technique on depreciation taking into account these factors is offered.

Keywords: financial investments, signs of depreciation, financial statements

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Т. В. ПАЩЕНКО,

*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа,
к.э.н., доцент*

*Пермский государственный
национальный исследовательский университет
Пермь, Россия*

Целью данной статьи является исследование и установление понимания и значимости принципов судебно-бухгалтерской экспертизой как формы использования специальных бухгалтерских знаний. Исследование основано на изучении научной и нормативной литературы, обобщении и систематизации выявленных подходов. Сформированные принципы судебно-бухгалтерской экспертизы объединяют профессиональные и процессуальные особенности работы бухгалтера-эксперта. Данные принципы могут быть основной организации судебно-бухгалтерской экспертизы, методики ее проведения, а также оценки ее результатов.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, принципы судебно-бухгалтерской экспертизы, профессиональная этика бухгалтера-эксперта

Вопросы понятия специальных бухгалтерских знаний и форм их использования есть вопрос не экономического, а юридического характера, поскольку именно юридическая форма определяет характер содержания использования специальных знаний. Полного единства мнений в данном вопросе нет, каждый автор предлагает свой подход к классификации. Так, группируют использование бухгалтерских познаний в зависимости от субъекта, сферы или способа использования (например, А. А. Толкаченко и К. В. Харабет [21], Е. С. Дубоносов [14], Е. П. Нелезина [20] и др.). Кроме того, зачастую авторы раскрывают саму суть отличий разных форм применения бухгалтерских познаний безотносительно классификационного признака (например, Н. Т. Белуха [14, 19], Е. Р. Россинская и Н. Д. Эриашвили [18], Н. К. Болдова [17], Н. В. Пономарева [16] и др.).

Более того, вопрос формирования и применения принципов судебно-бухгалтерской экспертизы актуален и на уровне международных исследований. Он неоднократно поднимался такими исследователями бухгалтерской профессии, как С. Кереш и Мод Д.А. бин Камар

[11], С. Хегази, А. Сангстер и А. Котб [10], И. Якуб и Р. Ал-Абдула [4], и, безусловно, Д. Убер[7].

Принципы судебно-бухгалтерской экспертизы – это основополагающие правила, которые формируют общий подход к методологии проведения бухгалтерской экспертизы. Логичным представляется устанавливать их исходя из принципов экспертной деятельности в целом, т.к. судебно-бухгалтерская экспертиза есть вид экспертной деятельности и не может не подчиняться общим правилам такой деятельности, а также бухгалтерского учета как профессиональной основы и аудита как вида независимого финансового контроля.

Надо отметить, что для российской практики понятие профессиональных принципов хоть и не является новым, но, в то же время, зачастую понимается как нечто несущественное и не влияющее на методическую составляющую деятельности. Однако автор данного исследования понимает принципы профессиональной деятельности как первоочередные при формировании методики. Они диктуют эксперту модель поведения, набор и порядок действий при выполнении конкретного задания.

В действительности грань между требованиями, стандартами и профессиональными этическими принципами зачастую размывается не только в области экспертной или учетной деятельности. На одной из методических конференций педагогов в ответ на предложение составить Кодекс этики педагогического работника была всерьез брошена реплика, что нужно просто «прописать, что может и что не может делать педагог». Конечно же, дальнейшая дискуссия перешла в русло объяснений, что права и обязанности – это не этические принципы и нормы. А ведь понимание этого закладывается именно в процессе обучения и воспитания.

Критическое сравнение понимания кодексов этики и стандартов профессиональной деятельности актуально не только для российской практики. Так, в своем исследовании Деннис Убер пишет: «Исследование 182 судебных бухгалтеров показывает, что значительная часть судебных экспертов-бухгалтеров не ставят при прохождении сертификации во главу угла кодекс и стандарты деятельности. Последующие результаты показывают, что значительная часть судебных бухгалтеров неверно полагают, что кодексы и стандарты по существу – одно и то же, хотя они значительно отличаются по своей сути. Эти вопросы заставляют взглянуть глубже на достижение способностей судебных бухгалтеров-экспертов, на их обязательства в сопоставлении с этическими принципами и стандартами деятельности. Результаты заставляют реформировать процедуру сертификации судебных бухгалтеров»

экспертов для создания независимого агентства по мониторингу и аккредитации судебных экспертов, их сертификации или созданию альтернативных региональным и федеральным минимальных стандартов регулирования этой деятельности» [13].

Аналогичный вопрос поднимался в апреле на Московском юридическом форуме: нужна ли сертификация и лицензирование экспертов? При этом единодушно было принято, что данный вопрос – вопрос качества и внутренне убежденности эксперта, потому что он не может поступить иначе.

Именно в этом и кроется суть различий в требованиях, нормах, правилах и этических профессиональных принципах. Первые есть мера должного, обязательного поведения, которое продиктовано установленными внешними границами дозволенности. Второе же мера желаемого поведения, которая установлена внутренними моральными ограничениями. И именно в этом кроется сложность формирования и оценки такого поведения, тем более когда принципы поведения нигде четко не сформулированы и не закреплены, а значит и их соблюдение воспринимается как нечто эфемерное.

Но встает вопрос: а возможно ли такое регулирование в принципе? Мораль нельзя измерить, а личное мнение эксперта нельзя оценить – можно лишь проверить, привела ли и могла ли привести используемая им методика к провозглашенным в заключении результатам и можно ли было вообще с помощью этой методики решить поставленную задачу.

При этом надо понимать, что экспертиза – процедура не унифицированная, ее методика строится в зависимости от различных факторов от постановки задачи до представленных материалов. И зачастую по одному и тому же вопросу эксперт должен применить разные подходы. Универсального ответа нет и быть не может, могут быть только общие рекомендации и направления.

Добавьте к этому научный и передовой подходы, использование которых заложено в основу производства экспертиз, и мы получим не только невозможность жесткой стандартизации процесса, но и почти неосуществимый процесс сертификации, который должен быть сродни защите кандидатской диссертации, сопряженной с обязательным регулярным проведением научных исследований.

При этом «слова», записанные в кодексе этики и профессиональных стандартах (даже если предположить, что они будут написаны), можно заучить. Но как проверить истинную приверженность этим этическим принципам?..

Общие принципы экспертной деятельности определяются основами процессуального законодательства, однако конкретно нигде не сформулированы. В то же время имеется законодательное закрепление принципов осуществления государственной экспертной деятельности, обобщающее требования процессуальных актов. В связи с этим возможно в качестве общих принципов экспертной деятельности использовать нормы указанного закона. Принципы аудиторской деятельности изложены в стандарте «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [5] и подробнее раскрыты в Кодексе этики аудиторов. На международном уровне принципы деятельности профессионального бухгалтера изложены в Кодексе этики, разработанном Комитетом по стандартам этики бухгалтеров [3].

В то же время часть принципов деятельности эксперта-бухгалтера должна основываться на принципах ведения бухгалтерского учета [2, 9].

Обобщенное представление о принципах экспертной деятельности, этических принципах бухгалтеров и аудиторов и принципах ведения бухгалтерского учета представлено в прежних работах автора.

На международном уровне важными, кроме того, являются требования к опыту знаниям эксперта. Так, Institut Européen de l'expertise et de l'expert предъявляет следующие требования к экспертам: судебный эксперт – это физическое или юридическое лицо, имеющее высокую квалификации в области, отличной от права. При этом в случае эксперта – физического лица экспертная деятельность должна быть дополнительной, потому как занятия основной деятельностью будут являться базой для формирования уровня компетентности, достаточного для эксперта [1].

Для составления конкретного перечня принципов судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо обратиться к ее назначению, каковым является формирование доказательной базы при судебном разбирательстве относительно экономического правонарушения. Чтобы это назначение было исполнено, заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы, во-первых, должно содержать ответы на поставленные вопросы по существу, а во-вторых, не должно быть отклонено судом или сторонами. Отклонение заключения эксперта, как правило, возможно ввиду некомпетентности эксперта, его заинтересованности или некачественно проведенной бухгалтерской экспертизы.

Комплексный анализ приведенных данных показывает, что содержание непроцессуального и процессуального применения специальных знаний зависит от отрасли права (гражданское, арбитражное или уголовное разбирательство). При этом статус лица, применяющего

специальные познания, и круг вопросов, которые могут быть рассмотрены в рамках той или иной формы использования специальных знаний, определен процессуальным или специальным законодательством.

Применение специальных знаний в непроцессуальном порядке регламентируется потребностью сторон либо законодательством об оперативно-розыскной деятельности. Пределы потребности сторон в использовании таких знаний, по сути, не ограничены, и зависят от самостоятельной оценки сторон в необходимости разъяснения им тех или иных финансово-учетных аспектов (например, раскрытие порядка документального оформления и отражения в отчетности отдельных операций, пояснение порядка расчета отдельных показателей, толкование определенных учетно-аналитических терминов и т. д.). Такое использование специальных бухгалтерских знаний укладывается в порядок осуществления справочно-консультационной деятельности и согласуется с общегражданским порядком оказания услуг независимо от отраслевой принадлежности разбирательства. Это объясняется самими принципами разбирательства: равноправием сторон и состязательностью.

В уголовном разбирательстве появляются законодательно регламентированные способы получения (сбора) доказательств, поэтому порядок использования специальных бухгалтерских знаний на досудебной стадии подчиняется, кроме общего, правилам проведения оперативно-розыскной деятельности. При осуществлении оперативно-розыскной деятельности такие знания можно использовать при исследовании документов, а также непосредственно при проведении оперативно-розыскных мероприятий с согласия специалистов, что тоже подчиняется порядку гражданско-правовых отношений.

Иная ситуация складывается в рамках процессуальной сферы. В рамках процесса каждой отрасли предполагается участие лиц в статусе специалиста и эксперта, при этом их роль четко разграничена. Кроме процессуального подхода есть различия в методических аспектах и характере результатов деятельности специалиста и эксперта.

Для практической реализации данного исследования был проведен опрос порядка 50 специалистов (судей, адвокатов, бухгалтеров-экспертов, представителей сторон по делам, в которых проводилась бухгалтерская экспертиза), связанных с проведением или использованием результатов судебно-бухгалтерской экспертизы. В ходе опроса мы обратились к респондентам с просьбой, указать, что из перечисленных выше категорий относится, по мнению респондентов, к принципам, а что к требованиям, а расставить их по мере убывания значимости.

В результате оказалось, что по мнению большей части опрошенных «законность», «соблюдение прав и свобод человека и гражданина», «независимость» и «конфиденциальность» являются именно требованиями, потому что вытекают из обязанностей экспертов и норм законодательства, в связи с чем должны соблюдаться и оцениваться судом независимо от позиции и модели поведения эксперта.

Среди принципов первоочередными были выделены честность, объективность, всесторонность и полнота исследования, профессиональная компетентность и профессиональный скептицизм, а также были добавлены такие неотъемлемые аспекты как «научность», «реальность» и «экономическая обоснованность».

Таким образом, на основе изучения теории и практики можно выделить следующее значение этических принципов судебно-бухгалтерской экспертизы:

принцип честности – правдивое (действительное) раскрытие всех полученных в ходе исследования результатов и их влияния на рассматриваемый спор (дело), отсутствие сокрытия каких-либо выявленных фактов или их влияния;

принцип объективности, всесторонности и полноты исследования – отсутствие предвзятости, конфликта интересов либо влияния других лиц или обстоятельств на мнение эксперта, проведение исследования на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, по всем вопросам, поставленным перед экспертом, и вопросам, смежным с ними; возможность проверить обоснованность и достоверность сделанных выводов на базе общепринятых научных и практических данных;

принцип профессиональной компетентности – наличие у эксперта необходимой квалификации и практического опыта, подтвержденных соответствующими документами, поддержание своих знаний и навыков на должном уровне, обеспечивающем проведение бухгалтерской экспертизы, основанной на новейших достижениях практики и научном подходе;

принцип профессионального скептицизма – критическая оценка полученных для исследования документов, склонность к проверке их подлинности, согласованности с другими документами и хозяйственными операциями проверяемого лица, а также возможности осуществления таких операций данным лицом в рамках его деятельности при наличии экономических и производственных факторов и ресурсов;

принцип научности – проведение экспертного исследования в соответствии с разработанными научными подходами и отражение в заключении хода и результатов исследования согласно последовательности научного метода: исследование объектов и фактов, их систематизация и получения нового знания об объекте;

принцип экономической обоснованности выводов – формирование выводов эксперта на основе всестороннего изучения экономической природы исследуемого события (сделки, объекта спора или недобросовестных действий) и его влияния на экономические аспекты деятельности связанных с этим субъектов;

принцип реальности – проведение исследования и подготовка ответов на поставленные вопросы без влияния условных (не свершившихся) фактов, за исключением случаев, когда такое условия было задано при назначении экспертизы.

Прочие принципы либо косвенно повторяют уже отмеченные, либо являются излишними, т.к. не соответствуют сущности бухгалтерской экспертизы. Так, принцип профессионального поведения относится к любой профессии, а бухгалтерская экспертиза является, кроме того, процессуально необходимой формой получения доказательств в суде.

В практике экспертной деятельности, с одной стороны, несоблюдение установленных этических принципов экспертом может являться основанием для опротестования результатов экспертизы. Кроме того, посягательство на нарушение этических принципов сторонами по делу либо третьими лицами может расцениваться как виновное поведение и иметь наказание. Это будет способствовать соблюдению этических принципов при проведении экспертного исследования. С другой стороны, доказать факт несоблюдения принципов, которые продиктованы субъективным уровнем морали и профессионализма, особенно если есть необходимость применения собственного суждения, сложно. В то же время сам по себе факт декларации принципов уже заставляет эксперта соблюдать определенную модель поведения при выполнении экспертного задания. А если профессиональные принципы четко и конкретно нигде не закреплены, то у эксперта, сторон по делу, пользователей экспертного заключения могут возникнуть возникают разногласия в оценке поведение эксперта.

Список литературы

1. Carole Mettler Kremer. Expert : un concept, un titre, une appellation. URL: <http://www.revue-experts.com>
2. Conceptual Framework for Financial Reporting.
3. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants.
4. Ibtihaj Ismail Yaqoob; Riyadh Al-Abdullah. The role of accounting literature and professional training in enhancing common life-based characteristics held by a forensic accountant (an empirical investigation) // International Journal of Accounting and Finance (IJAF), Vol. 7, No. 1, 2017. DOI: 10.1504/IJAF.2017.10004764
5. International standard on auditing 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International standards on auditing».
6. Investigating Fraud in Malaysia // Conference Paper. November 2015.
7. James A. DiGabriele, Wm. Dennis Huber. Topics and Methods in Forensic Accounting Research // Accounting Research Journal July 2015. DOI: 10.1108/ARJ-08-2014-0071.
8. La Déclaration de Lima.
9. Mexico Declaration on Independence.
10. Sarah Hegazy, Alan Sangster, Amr Kotb. Mapping Forensic Accounting in the UK // Journal of International Accounting Auditing and Taxation · January 2017. DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2016.12.004.
11. Sulaiman Qureshi, Mohd Danial Afiq Bin Khamar Tazilah. Forensic Accounting Tools in Detecting &
12. Vade-mecum de l'expert de justice. Conseil national des compagnies d'experts de justice, 2009
13. Wm. Dennis Huber. Forensic accounting corporations' codes of ethics and standards of practice - a comparison // International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation (IJAPE), Vol. 9, No. 2, 2013. DOI: 10.1504/IJAPE.2013.054340
14. Белуха Н. Т. Аудит: учеб. Киев: «Знання»; КОО, 2000.
15. Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия: учебно-практическое пособие. М: Книжный мир, 2006. С. 182.
16. Пономарева Н. В. О методике судебно-бухгалтерской экспертизы ущерба, причиненного преступлением // Экономика и предпринимательство. 2015. № 6-1. С. 583–586.
17. Судебно-бухгалтерская экспертиза: справочник / Н. К. Болдова, А. А. Голубева, В. И. Гуреев и др. М.: Экономика, 1993. – 239 с.

18. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие; под ред. Е. Р. Россинской, Н. Д. Эриашвили. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. 230 с.

19. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Белуха Н.Т. М.: Дело Лтд, 1993. 272 с.

20. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Нелезина Е. П. М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 167 с.

21. Толкаченко А. А., Харабет К. В. Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций/ под ред. зам. председателя Верховного Суда РФ Н. А. Петухова. М.: Омега, 2003. С. 168.

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF FORENSIC ACCOUNTING

PASHCHENKO T. V.,

associated professor of accounting, audit and economic analyses department, PhD in Ec, associated professor

Perm State University

Perm, Russia

The purpose of this article is the research and establishment of understanding and importance of the principles judicial and accounting examination as forms of use of special accounting knowledge. The research is based on studying of scientific and standard literature, generalization and systematization of the revealed approaches. The created principles of judicial and accounting examination unite professional and procedural features of work of the chartered accountant. These principles can be the main organization of judicial and accounting examination, a technique of her carrying out and also assessment of her results.

Keywords: forensic accounting, principles of accounting examination, professional ethics of the chartered accountant



*Преподаватели и сотрудники
кафедры учета, аудита и экономического анализа
экономического факультета ПГНИУ, 2016 г.*

СОДЕРЖАНИЕ

I. Экономический анализ, финансы и коммерческий расчет в условиях глобализации экономических процессов

- Шешукова Т. Г., Кутулбаева И. Д.** Совершенствование методического обеспечения управленческого учета на предприятиях нефтяной отрасли 3
- Никитина Е. Б., Лукина П. И.** Метод функционально-стоимостного анализа для выявления проблем организации бухгалтерского учета на предприятии 15
- Посохина А. В.** Современный взгляд на коммерческий расчет 27
- Садовская И. Б.** Основоволожні принципи інжинірингової теорії управлінського обліку 33
- Харина А. А.** Оценка государственной поддержки основного производства сельскохозяйственных организаций Пермского края 36
- Шалаева Л. В.** Развитие стратегического управленческого учета по центрам финансовой ответственности 45

II. Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит и финансовая отчетность в условиях глобализации экономических процессов

- Городилов М. А.** Использование МСФО при отражении в учете операций по факторингу 65
- Барсукова А. Ю.** Учет затрат на восстановление основных средств .. 77
- Ерохин В. Н., Нелюбина В. С.** Пути совершенствования учета капитальных вложений на ПАО «Протон-ПМ» 91
- Городилов М. А., Кадочникова А. В.** Случаи применения МСФО российскими организациями, не подпадающими под требования федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» 101
- Мурашова Ю. Г.** Оценочные резервы: история и современность 119
- Тарасова К. Ю.** Развитие методики оценки финансовых вложений .. 124
- Пашенко Т. В.** Концептуальная основа судебно-бухгалтерской экспертизы 141

Научное издание

**Развитие учетно-аналитической
и контрольной системы в условиях
глобализации экономических процессов**

Сборник научных статей

Выпуск 8

Издается в авторской редакции
Компьютерная верстка: *А. Л. Костылев*
Макет обложки: *Т. А. Басова*

Подписано к печати 05.10.2017. Формат 60×84/16
Усл. печ. л. 8,84. Тираж 50 экз. Заказ ____

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

Типография ПГНИУ.
614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15